Deutscher Bundestag
13. Wahlperiode

Drucksache 13/1097

07. 04. 95

Unterrichtung

gemäß § 93 Abs. 4 der Geschäftsordnung

Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament – Kom-Nr. (94) 515 endg. –

»Ratsdok.-Nr. 11503/94 vom 18. Januar 1995«

– Drucksache 13/1096 Nr. 2.1

Schreiben der Europäischen Kommission, unterzeichnet von Frau Ch. Scrivener

vom 2. Dezember 1994

an S. E. den Präsidenten des Rates der Europäischen Union

Betr.: Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr

Sehr geehrter Herr Präsident,

ich darf Ihnen einen Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über das Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr übermitteln.

Der Bericht ist gemäß Artikel 28 l der Richtlinie 77/388/EWG erstellt worden. Er enthält eine Evaluierung des Funktionierens der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr.

(Schlußformel)

gez. Ch. Scrivener

Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über das Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr

Inhaltsverzeichnis Seite

Zusammenfassung

I. Die Leistungen der Übergangsregelung

Beseitigung der Verfahren beim Überschreiten einer Binnengrenze

Die Verwirklichung des Prinzips des freien Verkehrs im Binnenmarkt zum 1. Januar 1993 erforderte zunächst, davon abzugehen, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten steuerlich als Einfuhren und Ausfuhren zu behandeln. Nur unter dieser Voraussetzung konnten die bis dahin beim Überschreiten einer Binnengrenze, insbesondere zum Zwecke der Anwendung der Mehrwertsteuer, verlangten Formalitäten und Kontrollen endgültig abgeschafft werden.

Mit der Verabschiedung der Übergangsregelung wurde somit eines der Ziele der Ersten Richtlinie verwirklicht; im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten wurden die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr abgeschafft. Durch diesen wichtigen Schritt konnte erreicht werden, daß innerhalb der Gemeinschaft nur noch der Wirtschaftsverkehr der Besteuerung unterliegt; die Verfahren, die Privatpersonen bisher auferlegt wurden, sind endgültig abgeschafft (Umzüge z. B.). Reisende können sich von nun an zu den Bedingungen des Marktes eines Mitgliedstaates ihrer Wahl versorgen, ohne in ihrem eigenen Mitgliedstaat steuerliche Erklärungs- oder Zahlungspflichten erfüllen zu müssen.

Die Besteuerung von Umsätzen zwischen Steuerpflichtigen mit Vorsteuerabzugsrecht am Bestimmungsort

Für Umsätze, die von vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten ausgeführt werden, wollte der Rat für eine Übergangszeit grundsätzlich die Besteuerung zu den Steuersätzen und Bedingungen des Bestimmungsmitgliedstaates beibehalten.

Die zu diesem Zweck angewendeten Mechanismen (Befreiung der Lieferungen von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat/Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes) wurden von den Unternehmern gut angenommen und funktionieren im allgemeinen zufriedenstellend.

Damit jedoch das vom Rat festgeschriebene Prinzip der Besteuerung am Bestimmungsort umfassend angewandt werden kann, mußten Sonderregelungen eingeführt werden, um bestimmte innergemeinschaftliche Warenbewegungen verfolgen zu können (Verbringung von Gegenständen in andere Mitgliedstaaten; Güterbewegungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Arbeiten an diesen Gütern). Sonderregelungen waren auch erforderlich für die Behandlung der Erbringung einiger grenzüberschreitender Dienstleistungen (Transportleistungen, Dienstleistungen von Vermittlern etc.). Die Anwendung dieser Sonderregelungen ist besonders kompliziert und führt zu Schwierigkeiten für die betroffenen Wirtschaftsbeteiligten.

Um diesen Schwierigkeiten abzuhelfen, hat die Kommission innerhalb kurzer Frist Maßnahmen zur Vereinfachung der steuerlichen Behandlung einer Anzahl von Umsatzarten vorgeschlagen. Diese Verfahrensweise hat allerdings ihre Grenzen erreicht, sofern die vom Rat festgelegten Prinzipien zum Ort der Besteuerung von Umsätzen und der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht grundsätzlich in Frage gestellt werden sollen.

Die Sonderregelungen zur Besteuerung am Bestimmungsort

Verkäufe an Letztverbraucher (nicht vorsteuerabzugsberechtigte Wirtschaftsbeteiligte) unterliegen grundsätzlich im Abgangsmitgliedstaat, von dem aus sie ausgeführt werden, der Steuer. In Hinblick auf die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen aufgrund der unzureichenden Annäherung der Steuersätze wurden jedoch drei Sonderregelungen für die Besteuerung am Bestimmungsort eingeführt (Käufe, die von völlig steuerbefreiten Steuerpflichtigen oder nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen in anderen Mitgliedstaaten getätigt werden, Fernverkäufe, Verkäufe von neuen Fahrzeugen).

Jede dieser drei Sonderregelungen der Besteuerung am Bestimmungsort belastet entweder die Lieferanten (Fernverkaufsregelung) oder die Käufer (Käufe von steuerbefreiten Steuerpflichtigen oder nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen, Käufe neuer Fahrzeuge) stark mit Verpflichtungen.

Aufgrund der Komplexität der anzuwendenden Vorschriften haben einige Wirtschaftsbeteiligte, insbesondere kleine und mittlere Unternehmen, davon Abstand genommen, in anderen Mitgliedstaaten einzukaufen oder dorthin zu verkaufen. Der Binnenmarkt kann sich nicht auf Dauer mit derartigen Hindernissen für den Handelsverkehr zufriedengeben.

Die Verwirklichung des Binnenmarktes: eine teilweise bewältigte Herausforderung

Nach 22 Monaten der Anwendung kann man heute bestätigen, daß die im Rahmen der Übergangsregelung beschlossenen Maßnahmen der Gemeinschaft ermöglicht haben, die Herausforderung zu bewältigen, die die Beibehaltung der Besteuerung am Bestimmungsort bei gleichzeitiger Abschaffung der steuerlichen Kontrollen an den Binnengrenzen darstellt. In diesem Zusammenhang ist zu unterstreichen, daß die Angaben zu den Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten, auch wenn sie noch vorläufig sind, im allgemeinen eine Entwicklung entsprechend den wirtschaftlichen Tendenzen des Jahres 1993 und der ersten Monate des Jahres 1994 aufzeigen. Sie geben keine Anhaltspunkte für Änderungen der Höhe der Haushaltseinnahmen, die unmittelbar den neuen Vorschriften, die durch die Übergangsregelung eingeführt wurden, zuzuschreiben sind.

Die tatsächlichen Schwierigkeiten, mit denen die Unternehmer konfrontiert sind, erinnern jedoch Tag für Tag daran, daß die Unternehmen und die Konsumenten noch nicht von allen Vorteilen profitieren, die von einem Binnenmarkt erwartet werden; der Nachweis des innergemeinschaftlichen Charakters ihrer Umsätze, die Last der Identifizierungs- und Erklärungspflichten und die abschreckende Wirkung einiger Vorschriften bleiben

Hindernisse für die Entwicklung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten.

Diese Schwierigkeiten, verbunden mit der Vielfalt der anzuwendenden Vorschriften, führen letztlich zu derart komplexen Anwendungsmechanismen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, daß sie die Einfachheit der Funktionsweise des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems selbst in Frage stellen.

II. Von der Übergangsregelung zum endgültigen System

Die derzeitigen Einschränkungen durch die Sechste Richtlinie

Bei der Ausgestaltung der Einzelheiten des vom Rat festgelegten Prinzips der Besteuerung am Bestimmungsort mußten in der Übergangsregelung nicht nur die Konsequenzen aus den Regelungen der Sechsten Richtlinie zum Besteuerungsort gezogen werden, sondern auch aus den Optionen der Mitgliedstaaten in bestimmten Bereichen der Besteuerung. Diese Situation konfrontiert die europäischen Unternehmen mit zwei Gruppen von Schwierigkeiten:

— Entweder müssen sie Identifizierungs- und Erklärungspflichten in jedem Mitgliedstaat, von dem aus sie Umsätze ausführen, erfüllen oder

— sie müssen auf langwierige und kostenintensive Verfahren zurückgreifen, um eine Erstattung der Mehrwertsteuer zu erhalten, die auf ihren Bezügen in Mitgliedstaaten lastet, in denen sie selbst keine Umsätze ausführen.

Diese Schwierigkeiten sind in keiner Weise auf die Mechanismen der Übergangsregelung zurückzuführen, sie sind vielmehr eine direkte Folge der Regelungen der Sechsten Richtlinie zum Ort der Besteuerung von Umsätzen und des Vorsteuerabzugs. Diese Regeln führen zum Fortbestand von Behinderungen, die nur schwerlich mit dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarktes vereinbar sind.

Die Herausforderung des endgültigen Systems

Die Regelungen der Übergangsregelung haben die Beseitigung der Binnengrenzen ermöglicht, aber die Weiterentwicklung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems selbst ist in einer Perspektive zu sehen, die weit über dieses Ergebnis hinausweist.

Die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist untrennbar mit zwei weiteren Zielen verknüpft:

— Sicherung einer neutralen Besteuerung des Handels sowohl innerhalb als auch zwischen den Mitgliedstaaten parallel zum europäischen Einigungsprozeß, um auf diese Weise

— „im Rahmen einer Wirtschaftsunion einen Gemeinsamen Markt zu schaffen, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt".

Mit der Verfolgung dieser beiden Ziele hat die Gemeinschaft die Weichen gestellt, denen sie nun bei der Ausarbeitung des endgültigen Mehrwertsteuersystems, mit dem das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts gewährleistet werden soll, Rechnung tragen muß.

Einführung

(1) Die Schaffung des Binnenmarktes zum 1. Januar 1993 stellte die Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuersysteme in der Gemeinschaft vor vier neue Herausforderungen:

— Die Verwirklichung des Prinzips des freien Verkehrs innerhalb der Gemeinschaft erforderte die Beseitigung aller Zollverfahren und -formalitäten beim Überschreiten einer Binnengrenze. Dies wiederum war nur möglich, wenn zuvor im gesamten Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten die Einfuhr als steuerlicher Tatbestand definitiv abgeschafft wurde.

— Da der Rat beschlossen hatte, daß der innergemeinschaftliche Handel zwischen gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten trotzdem weiterhin im Bestimmungsmitgliedstaat zu besteuern sei, waren neue Verfahren zur Anwendung der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern erforderlich.

— Zugleich mußten Steuersätze und -strukturen in der Gemeinschaft in ausreichendem Maße angenähert werden, damit Privatpersonen grundsätzlich die Freiheit haben, in dem Mitgliedstaat ihrer Wahl unter Abgeltung aller MwSt- und verbrauchsteuerlichen Verpflichtungen Erwerbe zu tätigen

— Schließlich waren auch die Instrumente und Modalitäten der Verwaltungszusammenarbeit der Mitgliedstaaten an die neuen Bedingungen des Binnenmarktes und die neu geschaffenen Besteuerungsmechanismen anzupassen.

(2) Diese vier Herausforderungen wurden angenommen und bewältigt, denn die neuen Mechanismen stehen seit dem 1. Januar 1993 zur Verfügung, auch wenn es vorübergehend Anfangsschwierigkeiten gab.

(3) Gemäß Artikel 281 der Sechsten Richtlinie unterbreitet die Kommission dem Rat bis zum 31. Dezember 1994 einen Bericht über das Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr.

(4) In diesem Bericht wird das Funktionieren der Übergangsregelung für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handelsverkehrs unter folgenden drei Gesichtspunkten geprüft und beurteilt:

— Auswirkungen der Übergangsregelung (Teil 1);

— neue Regeln zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsatzgeschäfte (Teil 2);

— Beachtung der Besteuerungsgrundsätze der Sechsten Richtlinie (Teil 3).

(5) Dieser Bericht soll eine Art Bestandsaufnahme nach 18 Monaten Anwendung der Übergangsregelung sein. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sollen bei dieser Beurteilung vor allem die sowohl bei den Unternehmen als auch bei den Verwaltungen der Mitgliedstaaten aufgetretenen Probleme aufgezeigt werden. Es sollen also die Fragen und Befürchtungen im Zusammenhang mit dem Funktionieren der Übergangsbestimmungen aufgegriffen werden. Angesichts der Vielfalt und Komplexität der anzuwendenden Bestimmungen sind die Unternehmen hinsichtlich der Frage beunruhigt, welche Auffassung die für die Kontrolle zuständigen Behörden bezüglich der praktischen Modalitäten der Umsetzung der neuen Regelungen, vorbehaltlich der finanzgerichtlichen Kontrolle, vertreten werden. Dabei ist darauf hinzuweisen, daß der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften noch keine Veranlassung hatte, sich zu den neuen Bestimmungen zu äußern.

(6) In diesem Bericht sollen außerdem die Ursachen der Schwierigkeiten festgestellt werden, damit die zu ihrer Lösung erforderlichen Maßnahmen geprüft werden können. In diesem Sinne fügt sich der Bericht auch in den Gesamtrahmen der Vorschläge ein, die die Kommission dem Rat im Hinblick auf den Übergang zu einer endgültigen Regelung zur Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handelsverkehrs unterbreiten muß.

(7) Dieser Bericht beschränkt sich auf die Funktion der Besteuerungsmechanismen für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr; die Frage des Anwendungsbereiches der Steuer sowie die Frage der Steuersätze bleiben ebenso wie die Anwendung der Bestimmungen zur Verwaltungszusammenarbeit (13) und der Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten unberührt.

1. Auswirkungen der Übergangsregelung

1.1. Aufhebung der Kontrollen an den Binnengrenzen

(8) Die Verwirklichung des Binnenmarktes zum 1. Januar 1993 erforderte die Abschaffung der dem Überschreiten einer Binnengrenze der Gemeinschaft vorangehenden oder damit verbundenen Verwaltungsverfahren. Ein kurzer Vergleich der Verhältnisse vor und nach dem 1. Januar 1993 läßt erkennen, welch wichtigen Schritt die Übergangsregelung darstellt.

1.1.1. Die Lage vor dem 1. Januar 1993

(9) Vor dem 1. Januar 1993 unterlag jede Warenbewegung innerhalb der Gemeinschaft einer systematischen steuerlichen Überwachung, da das Verbringen eines Gegenstandes in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates eine Einfuhr darstellte und damit steuerpflichtig war. Allein aus diesem Grund mußten bei jeder Warenbewegung Erklärungs- und Zahlungspflichten für Mehrwertsteuerzwecke erfüllt werden, und zwar

— unabhängig von der Herkunft (Gemeinschaft oder Drittland) des in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates verbrachten Gegenstandes;

— unabhängig vom Bestimmungsort dieses Gegenstandes (Verbleiben im Inland oder Weiterbeförderung an einen anderen Bestimmungsort);

— unabhängig davon, ob auf den Gegenstand bereits Mehrwertsteuer erhoben wurde oder nicht.

(10) In Anbetracht der Konsequenzen, die eine rigorose Anwendung dieses Prinzips sowohl für die Wirtschaft als auch für Privatpersonen gehabt hätte, wurden die Verfahren und Formalitäten zur MwSt-Erhebung allerdings teilweise vereinfacht:

— *Diverse Einfuhrsteuerbefreiungen* ermöglichten die Nichtbesteuerung bestimmter Einfuhren durch Privatpersonen (Reisefreimengen, Befreiungen für Umzüge usw.);

— *Steuerbefreiungen* der Mitgliedstaaten für Waren, die einem Zollverfahren mit bedingter Abgabenbefreiung unterlagen, ermöglichten ebenfalls eine Nichtbesteuerung der Waren während der gesamten Dauer des betreffenden Zollverfahrens;

— außerdem hatte der Gerichtshof in zahlreichen Fällen (z. B. Entscheidungen in der Sache SCHUL) im Rahmen von Vorabentscheidungsverfahren Doppelbesteuerungen zwischen Mitgliedstaaten insbesondere unter Berufung auf Artikel 95 des EG-Vertrages ein Ende bereitet.

(11) Der Grundsatz der Einfuhrbesteuerung wurde jedoch aufrechterhalten und trug zweifellos in erheblichem Maße zu den Kosten der Nichtverwirklichung Europas bei. Die bei jeder Einfuhr erforderlichen Verwaltungsformalitäten samt Steuerentrichtung bzw. der Gewährleistung waren für die Unternehmen mit nicht unerheblichen Kosten verbunden und hielten Privatpersonen davon ab, in anderen Mitgliedstaaten einzukaufen.

(12) Außerdem hat der Cecchini-Bericht über die Kosten der Nichtverwirklichung Europas aufgezeigt, daß die Beseitigung der Grenzkontrollen im Rahmen einer Anpassung des gemeinsamen MwSt-Systems, in dem ausschließlich der Verkauf besteuert wird, für die Stärkung der innergemeinschaftlichen Wettbewerbsfähigkeit und zur Beseitigung der Marktsegmentierung von allergrößter Bedeutung ist.

(13) Die definitive Abschaffung der Einfuhr als Steuertatbestand im Handel zwischen den Mitgliedstaaten bildete also eine notwendige Voraussetzung für die Verwirklichung der mit dem Binnenmarkt verknüpften Ziele.

1.1.2. Die Lage nach dem 1. Januar 1993

(14) Mit der Annahme der Richtlinie 91/680/EWG zur Änderung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen am 16. Dezember 1991[(8)] haben die Mitgliedstaaten einen entscheidenden Schritt zur Verwirklichung des Binnenmarktes getan.

(15) Innergemeinschaftliche Warenströme werden nicht mehr als Einfuhren behandelt; der freie Warenverkehr in der Gemeinschaft ist damit Realität geworden, und zwischen den Mitgliedstaaten stellen die Verkäufe von Waren sowie die Erbringung von Dienstleistungen von nun an nur noch im Rahmen von Handelsgeschäften steuerbare Umsätze dar.

(16) Aus diesen beiden Gründen ist das zum 1. Januar 1993 verwirklichte System in der Perspektive „des Übergangs zu einem einheitlichen System der Besteuerung im Ursprungsland..." zu sehen, für den „die dynamischen Auswirkungen des Grenzabbaus ihrerseits die günstigsten Bedingungen schaffen werden" (Schlußfolgerungen des Rates Wirtschaft und Finanzen – ECOFIN-Rat vom 13. November 1989[(7)].

1.2. Allgemeine Struktur der Übergangsregelung

(17) Die Anpassung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems im Hinblick auf die tatsächliche Abschaffung der Steuerkontrollen an den Binnengrenzen wurde so konzipiert, daß sie sich in den durch die allgemeinen Prinzipien des Mehrwertsteuersystems nach der Sechsten Richtlinie und die Vorschriften für Inlandsumsätze vorgegebenen Rahmen einfügt.

(18) Angesichts der vom ECOFIN-Rat erlassenen Leitlinien erwies sich dieses Unterfangen jedoch als äußerst heikel. In seinen Schlußfolgerungen formulierte der ECOFIN-Rat vom 13. November 1989[(7)] folgende Ziele:

— „... bei Geschäften zwischen Steuerpflichtigen aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten (wird) das reibungslose Funktionieren der MwSt-Regelung dadurch gewährleistet, daß der Empfänger im Bestimmungsland zum Steuersatz und zu den Bedingungen dieses Landes besteuert wird."

— „Steuerbefreite oder nicht steuerpflichtige Organisationen, die in anderen Mitgliedstaaten Einkäufe für einen bestimmten Betrag tätigen, werden in derselben Weise behandelt."

- Durch eine „besondere Behandlung" wird gewährleistet, daß der Erwerb von Neufahrzeugen und Versandverkäufe ab einem bestimmten Schwellenwert im Bestimmungsland besteuert werden.
- Dabei sollen der „Arbeitsaufwand der Unternehmen und Verwaltungen verringert" und „Wettbewerbsverzerrungen ohne Behinderung des freien Warenverkehrs vermieden" werden.

(19) Außerdem mußte jegliche mengen- oder wertmäßige Beschränkung des versteuerten Einkaufs in anderen Mitgliedstaaten durch innerhalb der Gemeinschaft Reisende definitiv abgeschafft werden.

(20) All die vom Rat formulierten Ziele konnten nur durch ein Mischsystem erreicht werden, bei dem die grundsätzliche Besteuerung im Herkunftsland mit abweichenden Regelungen zur Besteuerung im Bestimmungsland kombiniert wurde.

1.2.1. Allgemeine Struktur der Übergangsregelung

(21) Die Gesamtkonzeption der Übergangsregelung basiert auf den drei Steuertatbeständen, dem steuerlichen Ursprungsort dieser Umsätze und dem steuerlichen Bestimmungsort der Gegenstände oder Dienstleistungen, auf die sich diese Umsätze beziehen:

- Jeder Umsatz, der eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen darstellt, unterliegt der Mehrwertbesteuerung. Jeder dieser Vorgänge wird als Verkauf des Lieferanten und als Kauf des Kunden erfaßt.
- Jedem Umsatz wird ein Besteuerungsort zugeordnet, der als steuerlicher Ursprungsort angesehen wird.
- Der Bestimmungsort des gelieferten Gegenstandes oder der erbrachten Dienstleistung ist der Ort, an dem der Kunde diesen Gegenstand oder die Dienstleistung verwendet. Für Unternehmer stimmt dieser Ort der Verwendung mit dem steuerlichen Ursprungsort der Umsätze überein, die sie mit den bezogenen Gegenständen oder Dienstleistungen ausführen werden.

(22) Die Übergangsregelung beruht also, entgegen teilweise anders lautenden Ausführungen, ausschließlich auf den Prinzipien, die seit der Verabschiedung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie im Jahre 1977 hinsichtlich der Definition der steuerbaren Umsätze sowie der Bestimmung von deren Besteuerungsort angewandt werden.

Der Grundsatz der Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat bleibt unverändert

(23) Die Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen der Sechsten Richtlinie wurden in der Übergangsregelung grundsätzlich beibehalten, womit das Prinzip der Besteuerung in dem Mitgliedstaat, von dem aus diese Gegenstände und Dienstleistungen geliefert werden, bekräftigt wird.

(24) Damit gewährleistet die Übergangsregelung die Besteuerung des Verkaufs an Endverbraucher im Ursprungsmitgliedstaat. Auch wenn die Reisenden das wahre Ausmaß der Veränderungen noch nicht erfaßt haben, ist es doch so, daß sie jetzt Waren zu den Marktbedingungen eines anderen Mitgliedstaates erwerben können, ohne in ihrem eigenen Mitgliedstaat mehrwertsteuerliche Erklärungs- und Zahlungspflichten erfüllen zu müssen.

Besteuerung im Bestimmungsland als vorübergehende Abweichung

(25) Entsprechend der Forderung des ECOFIN-Rates mußte bei einer Reihe von Umsätzen zwischen den Mitgliedstaaten eine Besteuerung im Bestimmungsland gewährleistet werden. Dieses Ziel wurde auf folgende Weise erreicht:

- Einführung eines neuen steuerpflichtigen Umsatzes, nämlich des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen;
- Verlagerung des Ortes der Besteuerung bei Fernverkäufen und bestimmten innergemeinschaftlichen Dienstleistungen.

(26) Die Wahl dieser technischen Modalitäten der Besteuerung am Bestimmungsort sowie die Definition ihres Anwendungsbereiches entsprechen zwei Anforderungen: Erfassung des Umsatzes, der die Besteuerung am Bestimmungsort legitimiert (Kauf oder Verkauf), und Verpflichtung des betroffenen Unternehmers (Käufer oder Lieferant), die entsprechenden Erklärungspflichten zu erfüllen. Diese beiden Komponenten werden wie folgt umgesetzt:

- Überall dort, wo die Besteuerung im Bestimmungsland beim Käufer gewährleistet werden kann, gilt die allgemeine Regelung für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen. Für die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erbringung von Dienstleistungen an Steuerpflichtige gelten ähnliche Vorschriften.
- Wenn dagegen in einem bestimmten Umfang Umsätze von einem anderen Mitgliedstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände aus bewirkt werden, was vom Verhalten des Verkäufers abhängt, muß die Besteuerung beim Verkäufer erfolgen, was durch die Sonderregelung für die Besteuerung von Fernverkäufen gewährleistet wird. Dem Käufer (im allgemeinen eine Privatperson) obliegen daher keinerlei Verpflichtungen – er kann also nicht zur Erfüllung von mehrwertsteuerlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten herangezogen werden.

Die Autonomie der Mitgliedstaaten bei der Kontrolle der Umsätze

(27) Die Eigentümlichkeit, aber auch die Schwierigkeit der Konstruktion der Übergangsregelung rühren daher, daß die vom Rat festgelegten Regeln der Besteuerung am Bestimmungsort umgesetzt werden mußten, ohne die Autonomie eines jeden Mitgliedstaates bei der Kontrolle der Umsätze in Frage zu stellen.

(28) In der Tat muß jeder Mitgliedstaat seine Besteuerungshoheit unabhängig von Vorgängen ausüben können, die sich in einem anderen Staat (anderen Mitglied-

staat oder Drittland) ereignen. Im Rahmen eines allen Mitgliedstaaten gemeinsamen Besteuerungssystems hängt die Berücksichtigung dieses Prinzips völlig von den Regeln über die Territorialität der Umsätze ab. Der Besteuerungsort erhält damit eine fundamentale Bedeutung, die noch durch die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, von den gemeinsamen Besteuerungsregeln abzuweichen (Ausgaben und Umsätze, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, fakultative Befreiungen etc.) vergrößert wird.

(29) Dies Erfordernis der Unabhängigkeit der Besteuerungshoheit betrifft jedoch nicht nur die Mitgliedstaaten, sie hat auch bedeutende Konsequenzen für die Unternehmer. Die Verantwortung der Unternehmer für die korrekte Besteuerung kann sich nicht auf das steuerliche Verhalten ihrer Handelspartner erstrecken.

(30) Im Rahmen der Übergangsregelung wurden insbesondere diese Prinzipien beachtet. Sie erklären weitgehend die Konstruktion der Modalitäten der Besteuerung am Bestimmungsort und die ergänzenden Maßnahmen, die im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit verabschiedet wurden. Die Widersprüchlichkeit liegt zweifellos darin, daß bestimmte nationale Maßnahmen zur Anwendung der Übergangsregelung die Wirksamkeit dieser Prinzipien einschränken, was Beunruhigungen hinsichtlich der Verantwortlichkeit der Lieferanten bzw. ihrer Kunden hervorruft.

1.2.2. *Ein neuer steuerpflichtiger Umsatz: der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen*

Beschreibung des Besteuerungsmechanismus

(31) Es stellte sich schnell heraus, daß dann, wenn Gegenstände zwischen zwei Mitgliedstaaten befördert werden und einer der Fälle gegeben ist, in denen der ECOFIN-Rat die Besteuerung im Bestimmungsland beibehalten wollte, die Unabhängigkeit der Mitgliedstaaten am besten dadurch gewährleistet wurde, daß für ein Geschäft zwei steuerpflichtige Umsätze definiert werden, und zwar einer im Abgangsmitgliedstaat (Lieferung von Gegenständen) und ein zweiter im Ankunftsmitgliedstaat (innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen).

(32) Da die beiden steuerrelevanten Umsätze völlig unabhängig voneinander sind – einerseits die von dem Verkäufer im Abgangsmitgliedstaat bewirkte Lieferung von Gegenständen und andererseits der vom Käufer im Ankunftsmitgliedstaat bewirkte innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen – behält jeder der beteiligten Mitgliedstaaten die Kontrolle über die Bedingungen für die Besteuerung oder Befreiung des in seinem Hoheitsgebiet bewirkten Umsatzes, und zwar unabhängig von dem Geschehen im anderen Mitgliedstaat. Durch die räumliche und zeitliche Ergänzung wird ein Bruch in der Anwendung der allgemeinen Grundsätze für die Umsatzbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft vermieden:

- Zum Zeitpunkt, wo die Bedingungen der Nichtbesteuerung im Mitgliedstaat des steuerlichen Ursprungsortes des Umsatzes erfüllt sind, gelten die Bedingungen der Besteuerung dieses Umsatzes im Mitgliedstaat des steuerlichen Bestimmungsortes ebenfalls als erfüllt;
- Jeder Umsatz, der die Bedingungen der Nichtbesteuerung im Ursprungsmitgliedstaat erfüllt, fällt in die territoriale Besteuerungshoheit eines anderen Mitgliedstaates (Bestimmung des Besteuerungsortes der betroffenen Umsätze).

(33) Jeder Verkauf von Gegenständen zwischen Steuerpflichtigen, bei dem diese Gegenstände zwischen zwei Mitgliedstaaten der Gemeinschaft befördert werden, bewirkt also zwei steuerpflichtige Umsätze:

- *Eine Lieferung von Gegenständen,* die im Abgangsmitgliedstaat der Steuer unterliegt, aber befreit werden kann, wenn folgende beide Bedingungen erfüllt sind:
  - Die Gegenstände werden vom Verkäufer oder vom Käufer oder für deren Rechnung aus dem Hoheitsgebiet des Abgangsmitgliedstaates nach einem Ort innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert;
  - die Lieferung wird für einen anderen Steuerpflichtigen getätigt, der als solcher in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Abgangs der Gegenstande handelt.
- *Einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen,* der vom Käufer im Mitgliedstaat der Ankunft der Gegenstände zu versteuern ist und spiegelbildlich zur Lieferung definiert ist als „die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird".

(34) Außerdem werden bestimmte Verbringungen von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft steuerpflichtigen Umsätzen (Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb) gleichgestellt, und zwar immer dann, wenn Gegenstände von einem Steuerpflichtigen vor einer etwaigen nachfolgenden Lieferung innerhalb der Gemeinschaft bewegt werden.

(35) Im Rahmen von Sonderregelungen unterliegen auch innergemeinschaftliche Erwerbe durch der Pauschalregelung unterliegende Landwirte, durch Steuerpflichtige ohne Vorsteuerabzugsrecht sowie durch nichtsteuerpflichtige juristische Personen der Mehrwertsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat, sobald sie einen von den Mitgliedstaaten festzulegenden jährlichen Gesamtbetrag überschreiten, der jedoch nicht unter 10 000 ECU liegen darf (vgl. hierzu in Anhang 1 die Tabelle der in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Beträge).

Begleitmaßnahmen

(36) Damit die Wirtschaftsbeteiligten und die Steuerbehörden den steuerrechtlichen Status der betreffen-

den Käufer erfahren können, wurde die Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke auf zentraler Ebene eingeführt.

(37) Jeder Mitgliedstaat mußte die erforderlichen Vorkehrungen treffen, damit jeder Steuerpflichtige, der möglicherweise innergemeinschaftliche Umsätze bewirken kann, d. h. jeder Steuerpflichtige, „der im Inland Lieferungen von Gegenständen bewirkt bzw. Dienstleistungen erbringt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht", eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhält.

(38) Diese den Mitgliedstaaten auferlegte Pflicht wurde auch auf nichtsteuerpflichtige juristische Personen und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Steuerpflichtige ausgeweitet, deren innergemeinschaftliche Erwerbe der Steuer unterliegen (vgl. die oben erläuterte Sonderregelung).

(39) Die Unternehmen müssen eine Zusammenfassende Meldung einreichen, in der sie die Käufer mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat auflisten, denen sie Gegenstände unter MwSt-Befreiung geliefert haben. Für jeden Käufer mit einer solchen Identifikationsnummer gibt der Lieferant den Gesamtbetrag der Lieferungen an. Anhand dieser Angaben, die unmittelbar den Büchern der Unternehmen entnommen werden können, kann die Steuerverwaltung des Abgangsmitgliedstaats den anderen Mitgliedstaaten eine Liste der in ihren Ländern ansässigen Unternehmen übermitteln, denen unter MwSt-Befreiung Gegenstände geliefert wurden.

(40) Bei der Kontrolle der auf seinem Hoheitsgebiet ausgeführten Umsätze hat jeder Bestimmungsmitgliedstaat die Möglichkeit, die Informationen, die ihm durch das MIAS-System übermittelt werden, zu verwenden.

1.2.3. Sonderregelungen zur Besteuerung am Bestimmungsort

(41) Die allgemeine Regelung zur Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen wurde auf Steuerpflichtige mit dem Recht auf Vorsteuerabzug und – sofern sie einen bestimmten Jahresschwellenwert erreichen – andere Steuerpflichtige sowie nichtsteuerpflichtige juristische Personen beschränkt. Den beiden letzten Kategorien von Unternehmern wurde darüber hinaus ein Optionsrecht für die Besteuerung am Bestimmungsort eingeräumt. Sie können somit alle ihre innergemeinschaftlichen Käufe der Mehrwertsteuer ihres Mitgliedstaates unterwerfen, ohne auf die Überschreitung der Anwendungsschwelle des allgemeinen Regimes zu achten.

(42) Außerdem gilt diese allgemeine Regelung für den Erwerb von neuen Fahrzeugen durch alle Personen, die nicht der allgemeinen Regelung unterliegen: Steuerpflichtige ohne Vorsteuerabzugsrecht und nichtsteuerpflichtige juristische Personen, deren sonstige Käufe unterhalb der Besteuerungsgrenze liegen, sowie Privatpersonen.

(43) Die Regelung für Fernverkäufe gewährleistet, daß ab einem bestimmten Schwellenwert die von Verkäufern von einem anderen Mitgliedstaat als dem des Verbrauchs aus bewirkten Umsätze im Bestimmungsland besteuert werden.

Innergemeinschaftlicher Verkauf von neuen Fahrzeugen

(44) Die Regelung über die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von neuen Fahrzeugen ermöglicht die vom ECOFIN-Rat in seiner Sitzung am 13. November 1989 (7) verlangte Besteuerung dieser Umsätze im Bestimmungsland. Der Automobilverkauf galt nämlich in den Mitgliedstaaten schon immer als eine äußerst sensible Angelegenheit, und zwar sowohl wegen der damit zusammenhängenden Abgaben als auch wegen der möglichen Wettbewerbsverzerrungen aufgrund der ungenügenden Annäherung der Mehrwertsteuersätze.

(45) Die Mitgliedstaaten gewährleisten, daß zum einen der Verkäufer die zur Anwendung und Überwachung der Steuer erforderlichen Informationen weiterleitet und zum anderen der Käufer die für diesen innergemeinschaftlichen Erwerb von Fahrzeugen geschuldete Steuer erklärt und entrichtet.

Verlagerung des Ortes der Besteuerung bei Fernverkäufen

(46) Der Rat befürchtete eine Zunahme des Fernverkaufs – Versandhandel oder andere Formen – von anderen Mitgliedstaaten als dem der Bestimmung oder des Verbrauchs der betreffenden Gegenstände aus und verlangte daher für diese Art von Verkäufen eine Besteuerung im Bestimmungsland. Diese Befürchtungen wurden noch dadurch verstärkt, daß durch eine ungenügende Annäherung der Steuersätze eine Verlagerung der Einkäufe zugunsten von Mitgliedstaaten mit niedrigen Steuersätzen drohte, was wiederum Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der Unternehmen aus Hochsteuerländern mit sich brächte (dies betrifft sowohl Inlandslieferungen als auch Fernverkäufe nach Niedrigsteuermitgliedstaaten).

(47) Grundlage der daraufhin beschlossenen Sonderregelung ist – wenn die Voraussetzungen für ihre Anwendung erfüllt sind – die Verlagerung des Ortes der von dem Verkäufer bewirkten Lieferung in den Mitgliedstaat, in dem die Beförderung der für den Käufer bestimmten Gegenstände endet.

(48) Es sei nochmals daran erinnert, daß dieses Verfahren gewählt wurde, weil der von dem Verkäufer erzielte Umsatz am Bestimmungsort besteuert werden sollte und weil von dieser Sonderregelung verschiedene Arten von Käufern betroffen sind:

- Steuerpflichtige ohne Vorsteuerabzugsrecht und nichtsteuerpflichtige juristische Personen ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die den Schwellenwert, ab dem ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen besteuert werden, nicht überschritten haben;
- Privatpersonen.

(49) Fernverkäufe sind genauso definiert wie alle Lieferungen von Gegenständen, deren Beförderung vom Verkäufer oder für dessen Rechnung durchgeführt wird. Anders ausgedrückt, wenn die Beförderung vom Käufer oder für dessen Rechnung durchgeführt wird, findet die Sonderregelung keine Anwendung. Die Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat ist also auf Verkäufe an Käufer beschränkt, die die Gegenstände in den Geschäftsräumen des Lieferers abholen. Die Besteuerungsvorschriften variieren also je nach Art des Verkaufsvertrags.

(50) Diese Sonderregelung wird außerdem nur dann angewandt, wenn die Lieferungen eines steuerpflichtigen Verkäufers nach einem Mitgliedstaat pro Jahr einen Schwellenwert von grundsätzlich 100 000 ECU überschreiten, wobei jedoch den Mitgliedstaaten zugestanden wurde, diesen Wert auf 35 000 ECU zu senken (vgl. in Anhang 1 die Tabelle der in den Mitgliedstaaten geltenden Schwellenwerte).

(51) Auch diese Regelung zieht – wie alle anderen Sonderregelungen – zahlreiche Schwierigkeiten nach sich, die bei der Analyse der bei der Anwendung der Übergangsregelung aufgetretenen Probleme (vgl. Teil 2) noch erörtert werden.

1.2.4. Innergemeinschaftliche Erbringung von Dienstleistungen

(52) Die Bestimmung des Ortes der Erbringung von Dienstleistungen wurde in der Übergangsregelung nur in dem für ihr reibungsloses Funktionieren unbedingt erforderlichen Maße geändert. Um den Verwaltungsaufwand nicht zu erhöhen, wurde auch nur der Ort solcher Dienstleistungen geändert, die mit einer innergemeinschaftlichen Beförderung von Gegenständen verbunden sind. Vor dem 1. Januar 1993 war der Wert dieser Leistungen in der Regel in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrbesteuerung der zugehörigen Gegenstände einbezogen, wodurch der Dienstleistungserbringer diese Leistungen unter MwSt-Befreiung in Rechnung stellen konnte.

(53) Mit der Abschaffung der Besteuerung der Einfuhr zwischen Mitgliedstaaten unterliegt die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen zu ihrem jeweiligen Steuersatz der Mehrwertsteuer (Abschaffung der Einbeziehung in die Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr). In diesem Zusammenhang mußte der Besteuerungsort für folgende Dienstleistungen geändert werden, um durch andere Mittel weiterhin, wie vom Rat gewünscht, die Besteuerung am Bestimmungsort sicherstellen zu können:

- innergemeinschaftliche Güterbeförderung;
- Nebenleistungen zu diesen Beförderungen;
- bestimmte Leistungen von Vermittlern, die im Namen oder für Rechnung eines Dritten handeln.

Innergemeinschaftliche Güterbeförderung

(54) Als innergemeinschaftlicher Transport sind alle Gütertransporte definiert, bei denen sich der Abgangsort und der Ankunftsort in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten befinden. Während der Übergangszeit sind diese Dienstleistungen im Prinzip im Abgangsmitgliedstaat des Transportes steuerbar.

(55) Ist der Empfänger der Dienstleistung jedoch in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Beförderung für Mehrwertsteuerzwecke registriert, unterliegt die Beförderung in diesem anderen Mitgliedstaat der Steuer.

(56) In vergleichbarer Weise wie bei den Gegenständen verwirklichen diese Bestimmungen in Abhängigkeit vom „Mehrwertsteuerstatus" des Dienstleistungsempfängers das Prinzip der Besteuerung am Ursprungsort (Abgangsort) sowie die Ausnahmeregel der Besteuerung am Bestimmungsort (Ankunftsort).

(57) Darüber hinaus und um zu vermeiden, daß die Dienstleistungserbringer die Steuer in einem Mitgliedstaat anwenden müssen – und die Dienstleistungsempfänger sie tragen müssen –, in dem sie nicht ansässig sind, wurden diese Bestimmungen durch besondere Maßnahmen hinsichtlich der Bestimmung des Steuerschuldners ergänzt. Der Dienstleistungserbringer schuldet die Steuer nur in den beiden folgenden Fällen:

- Er ist im Mitgliedstaat der Besteuerung ansässig, oder
- der Leistungsempfänger ist nicht für Mehrwertsteuerzwecke registriert.

(58) In allen anderen Fällen ist der Abnehmer Steuerschuldner für die erbrachten Beförderungsleistungen.

Nebenleistungen zur innergemeinschaftlichen Güterbeförderung

(59) Die Grundsätze für die Besteuerung dieser Leistungen entsprechen den für die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung geltenden:

- Die Nebenleistung wird grundsätzlich dort besteuert, wo sie tatsächlich ausgeführt wird;
- verfügt der Empfänger jedoch über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Leistung tatsächlich ausgeführt wird, so unterliegt die Nebenleistung der Steuer dort, wo der Empfänger für Mehrwertsteuerzwecke registriert ist.

(60) Der Steuerschuldner wird in der gleichen Weise bestimmt wie bei der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung (vgl. Rn. 57).

Von Vermittlern erbrachte Dienstleistungen

(61) Für von Vermittlern erbrachte Dienstleistungen wurde der von der Übergangsregelung verfolgte Leitfaden durch eine zu der steuerlichen Behandlung der Hauptumsatzgeschäfte parallelen Behandlung verwirklicht. Bei der Mehrwertsteuer werden die Unternehmer, die im Namen und im Auftrag anderer handeln, wie Vermittler behandelt. Die gewählte Besteuerungsregel berücksichtigt danach die besondere Natur der Handels-

beziehungen zwischen dem Auftraggeber, dem Vermittler und dem Dritten, der von dem vermittelten Umsatz (Hauptumsatzgeschäft) betroffen ist.

(62) Die Besteuerungsmodalitäten, die bereits für Vermittler bei der Erbringung immaterieller Dienstleistungen gelten, wurden folgendermaßen ausgeweitet:

— Vermittlungsleistungen bei der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und der Erbringung von Nebenleistungen zu diesen Beförderungen unterliegen den oben unter den Punkten (54) bis (60) erläuterten Besteuerungsvorschriften.

— Vermittlungsleistungen bei anderen Umsätzen – dies betrifft insbesondere Vermittler bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und/oder Erwerben von Gegenständen – werden am Ort des Hauptumsatzes besteuert. Ist der Empfänger jedoch in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke registriert, so gilt auch hier der Ort der Vermittlungsleistung als in dem Mitgliedstaat gelegen, in dem der Empfänger registriert ist, und dort erfolgt auch die Besteuerung.

(63) Der Steuerschuldner wird in der gleichen Weise bestimmt wie bei der innergemeinschaftlichen Beförderung von Gegenständen (vgl. Rn. 57 und 58).

1.3. Weitgehend positive Beurteilung der neuen Regelungen

(64) Seit der Einführung der Übergangsregelung hat sich die Kommission bemüht, von den Unternehmen und den Mitgliedstaaten Informationen über das Funktionieren dieser Regelung zu erhalten, damit sie Vereinfachungsmaßnahmen vorschlagen kann, mit denen die festgestellten Schwierigkeiten rasch behoben werden können. Auf Initiative der Kommission wurde ein Koordinierungsausschuß eingesetzt, in dem seit Anfang 1993 die Unternehmen direkt Stellung nehmen können.

(65) Darüber hinaus wurde eine Reihe von Untersuchungen durchgeführt, um zu erfahren, wie die neue Mehrwertsteuerregelung von den betroffenen Kreisen beurteilt wird. Die Ergebnisse dieser Untersuchungen werden im folgenden dargelegt.

1.3.1. Umfragen bei den Verbrauchern

(66) Anders als die Unternehmen, die im Rahmen zahlreicher Studien zu ihrer Einschätzung der seit dem 1. Januar 1993 geltenden Regeln befragt wurden, wurden die Verbraucher nicht oft danach gefragt, welche Vorteile die Aufhebung der Zollkontrollen und der Freiheit des versteuerten Einkaufs im Mitgliedstaat ihrer Wahl ihrer Meinung nach gebracht haben.

(67) Eine kürzlich durchgeführte Eurobarometer-Untersuchung (Veröffentlichung in Nummer 41 vom 5. Juli 1994) zeigt jedoch, daß die Verbraucher über die ihnen seit dem 1. Januar 1993 offenstehenden Möglichkeiten nur mäßig informiert sind.

— Zunächst ist festzustellen, daß zwei Drittel der befragten Personen seit dem 1. Januar 1993 keine Binnengrenze der Gemeinschaft überschritten haben, daß sich aber nach Meinung von zwei Dritteln derjenigen, die sich in einen anderen Mitgliedstaat begeben haben, der Zeitaufwand für das Überschreiten der Grenzen verringert hat.

— Darüber hinaus ist 43 % der befragten Personen nicht bekannt, daß sie in anderen Mitgliedstaaten frei einkaufen können, ohne in ihrem eigenen Land noch steuerliche Pflichten oder Formalitäten erfüllen zu müssen. Nur 20 % der Verbraucher, die von diesen Möglichkeiten wissen, haben diese auch tatsächlich genutzt.

— Schließlich sind knapp 52 % der befragten Personen der Meinung, daß durch die Aufhebung der Zollkontrollen die Warenpreise sinken können, 75 % rechnen mit einer Erweiterung des Warenangebots.

(68) In Anbetracht dieser Tatsachen müßten erneute Anstrengungen zur Information der europäischen Bürger unternommen werden, um eine bessere Kenntnis der ihnen von nun an offenstehenden Möglichkeiten zu gewährleisten.

1.3.2. Umfragen bei den Unternehmen

(69) Nach Inkrafttreten der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung wurden unter den Wirtschaftsbeteiligten eine Reihe von Umfragen durchgeführt, um ihre Einschätzung der seit dem 1. Januar 1993 geltenden neuen Mehrwertsteuerregelung festzustellen.

(70) Initiiert wurden diese Umfragen zum Teil von privater Seite (z. B. Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG Peat Marwick, Bundesverband der Deutschen Industrie [BDI]) und zum Teil von einzelnen Mitgliedstaaten (HM Customs and Excise im Vereinigten Königreich, Wirtschaftsinstitut für Klein- und Mittelbetriebe in den Niederlanden). Auch die Euro-Infozentren haben im Rahmen des von der Kommission eingesetzten Koordinierungsausschusses ihre Erfahrungen mit dem Funktionieren der neuen Mehrwertsteuerregelung mitgeteilt.

(71) Eine Gegenüberstellung der Ergebnisse dieser Untersuchungen läßt eine Reihe von Konstanten in den – positiven und negativen – Urteilen der Unternehmer über die MwSt-Übergangsregelung erkennen und bestätigt in grundlegenden Zügen die von der Kommission im Oktober 1993 vorgelegte Bilanz, und zwar insbesondere im Hinblick auf den Umstand, daß Probleme nur in einigen begrenzten Bereichen auftreten.

(72) Ferner wurde in einigen dieser Untersuchungen auf den von den Unternehmen geäußerten Wunsch nach Ablösung der Übergangsregelung durch eine endgültige Mehrwertsteuerregelung ab 1. Januar 1997 eingegangen.

Kostensenkung bei innergemeinschaftlichen Umsätzen

(73) Generell weisen die befragten Unternehmer auf wesentlich geringere Kosten hin. Von den am häufigsten genannten Gründen wären festzuhalten:

- *Wegfall der mit den Zollformalitäten verbundenen Kosten* wie Aufwendungen für Zollagenten, denen die Erfüllung der Ein- und Ausfuhrformalitäten oblag;
- *Wegfall der Zollkaution und der Mehrwertsteuervorfinanzierung bei der Einfuhr* mit der Folge eines höheren Cash-flow für die Unternehmen;
- *Senkung der Beförderungskosten* in Verbindung mit einer wesentlich kürzeren Beförderungszeit (zwei oder mehr eingesparte Tage) aufgrund des Wegfalls der Formalitäten beim Überschreiten der Binnengrenzen.
- *Generelle Verminderung des Verwaltungsaufwands:* Die den Steuerpflichtigen neu auferlegten Pflichten (zwei weitere Rubriken in der periodischen Erklärung, Zusammenfassende Meldung) werden von vielen Unternehmern als weniger belastend erachtet als der frühere Verwaltungsaufwand.
- Verringerung der Kosten infolge der *verbesserten Möglichkeiten zur Bedarfsdeckung in anderen Mitgliedstaaten.* Einige der befragten Unternehmer haben darauf hingewiesen, daß sie von den erweiterten Versorgungsmöglichkeiten in anderen Mitgliedstaaten und damit von den günstigsten Preisen am Markt profitieren.

(74) Dieser allgemeine Ausgabenrückgang geht, wenn auch in unterschiedlichem Maße, aus allen Studien hervor. Vor allem die in jüngerer Zeit in den Niederlanden durchgeführte Untersuchung des Wirtschaftsinstituts für Klein- und Mittelbetriebe macht dies ganz deutlich: Nach den in einem Jahr gesammelten Erfahrungen läßt sich eine strukturelle Verringerung der Unternehmensbelastungen feststellen.

(75) Die verminderten Ausgaben haben den Cashflow der Unternehmen deutlich verbessert und diesen die Möglichkeit gegeben, Mittel für Investitionen in anderen Bereichen freizumachen.

Schwierigkeiten

(76) Von den Problemen, die von den befragten Unternehmen am häufigsten erwähnt wurden, können folgende Punkte hervorgehoben werden:

- die Kostenintensität *der Anpassung* an die neue Regelung. Diese zu Beginn des Jahres 1993 aufgetretene Belastung wird jedoch nunmehr als durch die Vorteile aus der Abschaffung der Formalitäten an den innergemeinschaftlichen Grenzen vollständig ausgeglichen angesehen;
- trotzdem vertreten einige Unternehmer die Auffassung, daß *die Verpflichtungen,* die ihnen durch die neue Regelung auferlegt werden, die Vorteile überwiegen. Diese Kritik ist hauptsächlich auf die Tatsache zurückzuführen, daß die Unternehmen im allgemeinen nicht unmittelbar selbst die Verwaltung und Verarbeitung der Daten, insbesondere der Statistik, im Zusammenhang mit ihren innergemeinschaftlichen Umsätzen übernehmen. Diese Aufgaben wurden zusammen mit der Erledigung der Zollformalitäten Dritten anvertraut und stellten folglich externe Kosten der Unternehmen dar;
- *eine unzureichende oder zu späte Information* über die Modalitäten der Anwendung der neuen Besteuerungsregeln in den einzelnen Mitgliedstaaten. Dies betrifft insbesondere die Regelung für Fernverkäufe, die neuen Bereiche der periodischen Erklärungen und die zusammenfassenden Meldungen. Die *Behandlung der Dreiecksgeschäfte* im Sinne der Richtlinie 92/111/EWG ist den Unternehmern ebenfalls wenig bekannt und wird unzureichend verstanden, weshalb die Unternehmen nicht von den angebotenen Vereinfachungsmaßnahmen profitieren;
- die Schwierigkeiten, auf die die *Unternehmer, die Geschäfte in Mitgliedstaaten ausführen, in denen sie nicht ansässig sind,* mehr und mehr stoßen, wie die Bestimmung des Steuerschuldners, die Behandlung von Reihengeschäften und die erforderliche Kenntnis der Rechtsvorschriften in den betroffenen Mitgliedstaaten;
- die *Wahrnehmung von Unterschieden bei der Umsetzung* von Gemeinschaftsbestimmungen in die nationalen Gesetzeswerke.

(77) Ganz allgemein sind viele Wirtschaftsbeteiligte der Auffassung, daß die Mehrwertsteuer sehr kompliziert geworden ist, und sie befürchten wegen auf Mißverständnissen beruhender falscher Anwendung der Vorschriften Steuernachforderungen.

Weitgehende Zustimmung zu den neuen Bestimmungen

(78) Die Gegenüberstellung der positiven und negativen Aspekte ergibt in den meisten Umfragen eine überwiegend positive Einstellung zu der neuen Mehrwertsteuerregelung.

(79) Das Urteil fällt jedoch je nach Unternehmensabteilung unterschiedlich aus: Auf seiten der Logistik äußert man sich häufig positiver als in der Buchhaltung, wo der Eindruck herrscht, die steuerlichen Pflichten hätten zugenommen. Bei einer Gesamtbeurteilung ist zu berücksichtigen, wie sich Lagerverwaltung, Expedition und Buchhaltung äußern.

(80) Diese überwiegend positive Einschätzung bedarf jedoch der Nuancierung, sobald es nicht mehr um die „klassischen" innergemeinschaftlichen Umsätze geht, bei denen zwei Steuerpflichtige aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen bewirken, die zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten befördert werden.

(81) Soweit die Unternehmer die Abschaffung der Vorfinanzierung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr willkommen heißen, wird dieser Vorteil nur in den Sektoren oder in den Mitgliedstaaten genannt, in denen vorher keine Maßnahmen des Zahlungsaufschubs (zugelassene Unternehmer, Austausch innerhalb der Beneluxländer) angewandt wurden.

(82) In Anbetracht der von den Unternehmen festgestellten Schwierigkeiten, die sich teilweise sogar zugespitzt haben, wurde in einigen Untersuchungen auch nach dem Übergang zur endgültigen Regelung ab 1997 gefragt: Laut Umfrage von Deloitte Touche Tohmatsu

sprechen sich 75 % der antwortenden Unternehmer für die endgültige Regelung aus, sofern diese eine Gleichbehandlung von Inlands- und innergemeinschaftlichen Umsätzen gewährleistet.

(83) Diese allgemeine Einschätzung in Wirtschaftskreisen bestätigte sich auf der von der Kommission initiierten Konferenz in Brüssel am 27. und 28. Juni 1994, in deren Rahmen ein umfangreicher Meinungsaustausch über die mit der endgültigen Mehrwertsteuerregelung angestrebten Ziele stattfand.

1.3.3. Die Auswirkungen der neuen Regelung auf die Mitgliedstaaten

(84) In den ersten Monaten der Anwendung der Übergangsregelung stand die Kommission in ständigem Kontakt mit den Mitgliedstaaten, um deren Erfahrungen und Einschätzungen zu erfahren. Diese Konsultationen haben das zufriedenstellende Funktionieren des neuen Systems bestätigt. Gleichzeitig haben sich die Mitgliedstaaten einen Großteil der von den Unternehmen genannten Schwierigkeiten zu eigen gemacht. In dieser Eigenschaft haben sie insbesondere die Analyse der Kommission in ihrer Bewertung der ersten sechs Anwendungsmonate der Übergangsregelung bestätigt und der Suche nach möglichen Maßnahmen zur Verbesserung und Lösung der festgestellten Probleme ihre volle Aufmerksamkeit gewidmet.

(85) Die Mitgliedstaaten haben ebenfalls mitgeteilt, daß sie seit der Einführung der Mehrwertsteuerübergangsregelung keine Schwankungen ihrer Steuereinnahmen feststellen konnten, die auf die neu eingeführten Regelungen zurückzuführen wären. Sicherlich haben alle im Jahr 1993 einen Rückgang der Kasseneinnahmen festgestellt, der auf die Abschaffung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr und ihre Ablösung durch die Zahlung der Mehrwertsteuer für den in der periodischen Erklärung zu erklärenden innergemeinschaftlichen Erwerb zurückzuführen ist. Alle Mitgliedstaaten haben jedoch die Notwendigkeit betont, eine endgültige Beurteilung bis zu dem Zeitpunkt zu verschieben, zu dem vollständige und verläßliche Daten verfügbar sind. Diese durch jeden Mitgliedstaat einzeln hervorgebrachte Bewertung ist zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Berichtes immer noch von Aktualität.

(86) Der relative Vergleich der Daten der Jahre 1992 und 1993 stößt in der Tat auf nicht unerhebliche methodische Schwierigkeiten, insbesondere in Anbetracht des Fehlens von genauen und verläßlichen Angaben, die einen Vergleich überhaupt erst ermöglichen, der Zahl der Einflußfaktoren (z. B. Veränderung der Steuersätze, Erklärungszeiträume und Zahlungsfristen) und der Schwierigkeit, deren Bedeutung für die festgestellten Verschiebungen zu bewerten. Unter diesen Umständen können noch keine endgültigen Schlußfolgerungen gezogen werden. Die Kommission wird diesen Fragen jedoch weiterhin und in enger Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten nachgehen.

(87) Man kann aber bereits feststellen, daß die Entwicklung der Einnahmen weitgehend den makroökonomischen Tendenzen im Bereich der Inflation, des Verbrauchs und insbesondere der Einfuhren entspricht. Wenn insgesamt der Ertrag der Mehrwertsteuer 1993 zurückgegangen ist, war einer der Hauptgründe die Schwäche der Inlandsnachfrage und eine in vielen Fällen günstige Entwicklung der Handelsbilanz. Außerdem haben sich die Abschaffung der erhöhten Mehrwertsteuersätze, eine der Errungenschaften der Übergangsregelung, und die Abschaffung der Verschiebung der Steuererhebung bei der Einfuhr auf die Kasseneinnahmen ausgewirkt. Die konjunkturelle Erholung hat sich im Hinblick auf die monatlichen Ergebnisse nur in einigen Mitgliedstaaten und nur gegen Ende des Jahres manifestiert.

(88) Die oben erwähnten Bewertungen im Bereich der Einnahmen berücksichtigen in keiner Weise die anderen Gewinne, die die Übergangsregelung hinsichtlich der von den Mitgliedstaaten getragenen Verwaltungskosten beinhaltet: Die vollständige Abschaffung der Grenzkontrollen im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr hat unbestreitbar die Möglichkeit eröffnet, dem bisher in diesem Bereich beschäftigten Personal andere Aufgaben zuzuweisen wie z. B. die Kontrolle inländischer Umsätze oder von Drittlandsumsätzen. Die Auswirkung dieser Änderungen kann vielfach nicht quantifiziert werden, stellt aber ebenfalls einen der Vorteile dar, die durch die Abschaffung der Steuergrenzen erreicht wurden.

1.3.4. Weitgehend positive Beurteilung

(89) Die Mehrwertsteuer-Übergangsregelung wurde von den Wirtschaftsbeteiligten weitgehend positiv aufgenommen. Auch die neuen Konzeptionen „innergemeinschaftliche Lieferung“ und „innergemeinschaftlicher Erwerb“, die ja nur eine steuerrechtliche Widerspiegelung gewerblicher Vorgänge darstellen, wurden ohne besondere Schwierigkeiten angenommen. Dies gilt auch für die Kernelemente des neuen Systems wie Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern zwischen den Wirtschaftsbeteiligten und Aufbewahrung des Nachweises für eine Beförderung aus dem Abgangsmitgliedstaat heraus, was nur dank der raschen Anpassung der Unternehmen möglich war.

(90) Trotzdem dürfen die seit dem 1. Januar 1993 aufgetretenen und sowohl von seiten der Wirtschaft als auch der Mitgliedstaaten angesprochenen Schwierigkeiten keinesfalls geringgeschätzt werden. Sie können in zwei Kategorien eingeteilt werden:

- Schwierigkeiten im Zusammenhang mit den neuen Vorschriften zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze (siehe Teil 2 dieses Berichts);
- Schwierigkeiten, die zwar erst nach dem 1. Januar 1993 aufgetreten sind, deren wirkliche Ursachen aber in dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem nach der Sechsten Richtlinie zu suchen sind (siehe Teil 3 dieses Berichts).

(91) Es ist wirklich von allergrößter Bedeutung, daß die wirklichen Ursachen der Schwierigkeiten festgestellt und analysiert werden, da nur so angemessene Lösungen und eine zufriedenstellende Weiterentwicklung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems möglich sind.

2. Neue Regeln zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsatzgeschäfte

(92) Im wesentlichen betreffen die Schwierigkeiten bei der Anwendung der Übergangsregelung zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsatzgeschäfte folgende Punkte:

- Nachweis des Rechts auf Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen;
- Sonderregelungen zur Besteuerung im Bestimmungsland;
- innergemeinschaftliche Dienstleistungen;
- unterschiedliche Besteuerungsmodalitäten.

2.1. Nachweis des Rechts auf Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen

(93) Bei der Prüfung der von seiten der Wirtschaft vorgebrachten Klagen zeigte sich, daß die Unternehmer der Gemeinschaft gewisse Schwierigkeiten mit dem Nachweis haben, daß die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen gegeben sind.

2.1.1. Nachweis der Beförderung von Gegenständen aus dem Abgangsmitgliedstaat

(94) Die Unternehmer müssen in erster Linie nachweisen können, daß die gelieferten Gegenstände tatsächlich den Abgangsmitgliedstaat verlassen haben. Wird die Beförderung vom Verkäufer selbst oder einem unabhängigen Beförderungsunternehmen für Rechnung des Verkäufers oder des Käufers durchgeführt, befinden sich die Papiere (z.B. Ausgabe- und Lieferschein), mit denen dieser Nachweis geführt werden kann, beim Lieferer.

(95) Wenn der Käufer selbst den Transport mit seinen eigenen Mitteln durchführt, kann sich der Verkäufer nur auf die Angabe verlassen, daß die Waren tatsächlich in einen Mitgliedstaat transportiert werden. Ein Frachtbrief oder ein Dokument, das an dessen Stelle bei der Abholung der Waren vorgelegt wird, selbst eine durch den Käufer unterschriebene formelle Bestätigung beweisen nicht, daß der Transport tatsächlich durchgeführt wird. Unter diesen Umständen wird von den Lieferanten vielfach die Befürchtung geäußert, daß sie verantwortlich gemacht werden und die Befreiung ihrer Lieferung bei einer Kontrolle verweigert werden könnte.

(96) Auf derartige Schwierigkeiten können aber auch Käufer stoßen, da manche Lieferer eine Befreiung ihrer Lieferungen verweigern, wenn die Beförderung vom Käufer selbst übernommen wird. In einem Mitgliedstaat ist diese Praxis offenbar sogar die Regel. Der Käufer hat dann nur noch die Möglichkeit, in diesem Mitgliedstaat eine Umsatzsteueridentifikationsnummer zu beantragen, damit er die betreffenden Gegenstände in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringen kann, was er in einer periodischen Erklärung angeben muß, in der er sein Recht auf Abzug der von dem Lieferer in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer ausüben kann.

(97) Derartige Praktiken stellen die Beschlüsse des Rates bei der Annahme der Richtlinie 91/680/EWG in erheblichem Maße in Frage. Es ist nämlich nicht hinnehmbar, daß die Befreiung oder Besteuerung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig gemacht wird, wer die gelieferten Gegenstände befördert – damit wird gegen die vorgeschriebene Gleichbehandlung von unter gleichen Bedingungen bewirkten Verkaufsumsätzen verstoßen und die Freiheit der Wirtschaftsbeteiligten, sich am Ort ihrer Wahl zu versorgen, stark beschnitten.

2.1.2. Nachweis des steuerrechtlichen Status des Käufers

(98) Die Befreiung darf nur auf innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen angewandt werden, die für einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bestimmt sind, die als solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem handeln, in dem sich die Waren zu Beginn des Versands oder der Beförderung befinden.

(99) Um jeden Austausch von Nachweisen über ihren „Mehrwertsteuerstatus" zwischen den Unternehmern zu vermeiden, verpflichtet die Übergangsregelung die Mitgliedstaaten dazu, ihren Unternehmern eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen:

- Vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige müssen, ob sie am innergemeinschaftlichen Handelsverkehr teilnehmen oder nicht, automatisch eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in den Mitgliedstaaten erhalten, in denen sie die Umsätze ausführen, die ihnen ein Vorsteuerabzugsrecht eröffnen;
- nichtvorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige und nichtsteuerpflichtige juristische Personen, die von der Übergangsregelung nur bezüglich ihrer Erwerbe betroffen sind, soweit diese einen bestimmten Betrag überschreiten, werden nur im Falle des Überschreitens dieser Schwelle oder bei Option für die Besteuerung am Bestimmungsort für Mehrwertsteuerzwecke identifiziert.

(100) Folglich kann jeder Verkäufer auf Grund der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm sein Kunde mitteilt, von dessen Qualität als innergemeinschaftlicher Erwerber ausgehen. Um Verkäufern die Möglichkeit der Überprüfung der Gültigkeit der von ihren Kunden mitgeteilten Nummern zu eröffnen, wurde ihnen ein leistungsfähiges Werkzeug zur Verfügung gestellt. Das MIAS-System erlaubt, sowohl den Unternehmern als auch den Verwaltungen der Mit-

gliedstaaten diese Betätigung zu erhalten. Jeder Mitgliedstaat ist verpflichtet, die Informationen bezüglich der Unternehmer, die er für Mehrwertsteuerzwecke identifiziert hat, in Datenbanken zu halten.

(101) Im Zusammenhang mit der Befreiung innergemeinschaftlicher Warenlieferungen sei jedoch daran erinnert, daß diese Überprüfung zur Rechtfertigung der Steuerbefreiung der betreffenden Lieferung weder erforderlich noch ausreichend ist.

(102) Falls gegen eine vom Lieferer angewandte Befreiung Einspruch erhoben wird, belegt die schriftliche Bestätigung, daß der Verkäufer die erforderlichen Daten abgefragt hat, nur, daß der Verkäufer sich über die Gültigkeit der vom Käufer mitgeteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vergewissert hat. Und umgekehrt kann der Verzicht auf eine Datenbankabfrage dem Lieferer nicht zur Last gelegt werden, sofern ihm Angaben vorlagen, die keinen Zweifel am steuerrechtlichen Status des Käufers und der Gültigkeit der mitgeteilten Identifikationsnummer aufkommen ließen.

(103) Trotzdem haben einige Unternehmer es für zweckmäßig erachtet, sich zu Beginn des Jahres 1993 der Gültigkeit der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern aller ihrer Kunden zu versichern. Es ist darauf hinzuweisen, daß eine solche Überprüfung nur eine „Fotografie" der Unternehmen, deren „Mehrwertsteuerstatus" sich ändern kann (Beendigung der Tätigkeit, Änderung der steuerlichen Natur der ausgeführten Umsätze etc.), erteilten Identifizierungen zu einem bestimmten Zeitpunkt darstellt.

(104) Obwohl die Qualität eines innergemeinschaftlichen Erwerbers bereits aus der Identifizierung für Mehrwertsteuerzwecke geschlossen werden kann (vgl. § 100), haben einige Mitgliedstaaten in ihrem Gesetzeswerk Regelungen eingeführt, die die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen von zusätzlichen Anforderungen wie dem Nachweis der Besteuerung des Erwerbes im Ankunftsmitgliedstaat des Transportes abhängig machen. Mit derart überraschenden Regelungen konfrontiert, haben sich die Unternehmer, angesichts des Risikos der Infragestellung der Befreiung ihrer innergemeinschaftlichen Lieferungen, sehr um den Schutz ihres guten Glaubens gesorgt. Durch derartige Maßnahmen könnten sie, in völligem Widerspruch zu den festgelegten Prinzipien der Kontrolle und korrekten Anwendung der Steuer, für Unterlassungen oder Unregelmäßigkeiten verantwortlich gemacht werden, die von ihrem Handelspartner begangen werden (vgl. Rn. 29).

2.1.3. Käufer gibt seinen steuerrechtlichen Status nicht an

(105) Immer dann, wenn der Käufer dem Verkäufer nicht mitteilt, daß er steuerpflichtig ist oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist, muß der Verkäufer seine Lieferung im Abgangsmitgliedstaat versteuern, obwohl ein innergemeinschaftlicher Erwerb der Steuer im Ankunftsmitgliedstaat unterliegt.

(106) Es gibt einige Hinweise auf derartige Praktiken in bestimmten Wirtschaftsbereichen, in denen die Steuersatzunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten erheblich sind. Indem er seine Eigenschaft als innergemeinschaftlicher Erwerber nicht mitteilt, trägt der Erwerber die Steuer zum ermäßigten Steuersatz, der im Abgangsmitgliedstaat gilt. Indem er seinen Erwerb und seine Weiterlieferung nicht erklärt, verliert der Erwerber völlig das Vorsteuerabzugsrecht für seinen Einkauf. Die Belastung durch die Zahlung der Mehrwertsteuer im Abgangsmitgliedstaat kompensiert er trotzdem. Die Schaffung paralleler Kreisläufe für den Weiterverkauf der Gegenstände ermöglicht es ihm, im Ankunftsmitgliedstaat den direkten und indirekten Steuern zu entgehen, denen die so realisierten Umsätze unterliegen müßten.

(107) In diesem Zusammenhang muß daran erinnert werden, daß der Verkäufer in dieser Situation keinerlei Risiko eingeht, da die Verantwortung allein dem Käufer der Gegenstände obliegt, der seinen steuerrechtlichen Status nicht dem Verkäufer mitgeteilt hat. Die Zuständigkeit des Ankunftsmitgliedstaates hinsichtlich der Besteuerung des in seinem Hoheitsgebiet bewirkten innergemeinschaftlichen Erwerbs ist jedoch unangreifbar und unabhängig von der Besteuerung der im Abgangsmitgliedstaat bewirkten Lieferung.

(108) Die Aufdeckung nicht verbuchter Einkäufe ist eine schwierige Aufgabe, ob es sich um Einkäufe handelt, die im Inland getätigt wurden, in anderen Mitgliedstaaten oder in Drittländern. Über die Überprüfung der „Warenbuchführung" hinaus kann nach den erforderlichen Informationen zum Nachweis des Verstoßes bei den verschiedenen Lieferanten gefahndet werden; soweit es sich dabei um Unternehmer anderer Mitgliedstaaten handelt, mittels der Verfahren der Verwaltungszusammenarbeit. Bei der Aufdeckung derartiger Praktiken haben globale Schlüssigkeitsprüfungen aller von einem Unternehmer ausgeführten Umsätze, unabhängig von ihrer Art und dem Besteuerungsort, besondere Bedeutung.

2.2. Sonderregelungen zur Besteuerung am Bestimmungsort

(109) Die drei Sonderregelungen zur Besteuerung dieser Umsatzkategorien am Bestimmungsort verletzen unbestreitbar die Freiheit des Einkaufs unter Abgeltung aller steuerlichen Verpflichtungen innerhalb des Binnenmarktes. Diese Sonderregelungen wurden geschaffen, weil nicht damit zu rechnen war, daß die Mehrwertsteuersätze so weit angenähert werden könnten, daß die Gefahr der Handelsverlagerung nach Mitgliedstaaten mit niedrigeren Steuersätzen ausgeschaltet werden könnte. Man kann jedoch nicht umhin festzustellen, daß die Auswirkungen dieser Regelungen offenbar weit über die Erhaltung der Steueraufkommen hinausgehen.

2.2.1. Käufe durch Steuerpflichtige ohne Vorsteuerabzugsrecht und durch nichtsteuerpflichtige juristische Personen

(110) Die betreffenden Einrichtungen müssen ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe im Ankunftsmitgliedstaat versteuern, sobald der jährliche Gesamtbe-

trag dieser Einkäufe einen bestimmten, vom betreffenden Mitgliedstaat festgelegten Schwellenwert von mindestens 10 000 ECU überschreitet. Die Höhe des von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten Schwellenwerts ist in Anhang 1 angegeben.

(111) Sobald sie den von ihrem Mitgliedstaat festgelegten Schwellenwert überschreiten, müssen sich diese Personen eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zuteilen lassen, damit die von ihnen in anderen Mitgliedstaaten getätigten Einkäufe dort befreit und in ihrem eigenen Mitgliedstaat als innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen besteuert werden können. Diese Personen werden also bei innergemeinschaftlichen Erwerben wie Steuerpflichtige mit Recht auf Vorsteuerabzug behandelt. Sie haben aber auch die Möglichkeit, für die Besteuerung aller ihrer innergemeinschaftlichen Erwerbe im Bestimmungsmitgliedstaat zu optieren, selbst wenn der von ihrem Mitgliedstaat festgelegte Schwellenwert nicht überschritten wird.

(112) Durch diese Regelung ist gewährleistet, daß im Inland und in einem anderen Mitgliedstaat getätigte Einkäufe in gleicher Weise besteuert werden.

(113) Je nach Ausmaß der Unterschiede bei den Steuersätzen und Umfang der von ihrem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Pflichten bei den der Mehrwertsteuer unterliegenden Einkäufen werden die betreffenden Einrichtungen mehr oder weniger ermuntert, sich in anderen Mitgliedstaaten zu versorgen.

(114) Wären diese Pflichten nämlich zu umfangreich, hätten die betreffenden Einrichtungen keinen Anreiz, sich in anderen Mitgliedstaaten zu versorgen, was die Entwicklung des innergemeinschaftlichen Handels beeinträchtigen würde. Diese Regelung ist außerdem insofern anfechtbar, als sie den freien Zugang europäischer Unternehmen zu öffentlichen Aufträgen in allen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft hemmt.

(115) In Anbetracht der Tatsache, daß die betroffenen Organismen in den meisten Mitgliedstaaten völlig von Verpflichtungen im Bereich der Mehrwertsteuer befreit sind, ist die Überwachung des Überschreitens der Besteuerungsschwelle für deren Erwerbe eine besonders schwere Belastung für die betroffenen Unternehmer und von den Steuerverwaltungen außerordentlich schwierig zu kontrollieren.

2.2.2. Fernverkäufe

(116) Die Sonderregelung über die Besteuerung im Mitgliedstaat der Ankunft eines Versands oder einer Beförderung gilt für Lieferungen von Gegenständen an Personen, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (unabhängig davon, ob es sich um Privatpersonen, Steuerpflichtige oder nichtsteuerpflichtige juristische Personen handelt, die den unter Punkt 2.2.1 erwähnten Schwellenwert nicht überschritten haben), wenn die betreffenden Gegenstände vom Verkäufer oder für dessen Rechnung aus dem Abgangsmitgliedstaat nach einem anderen Mitgliedstaat befördert werden. Die Regelung betrifft also die Fälle, in denen ein Wirtschaftsbeteiligter Umsätze an eine Vielzahl von Käufern, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind als dem, von dem aus er die verkauften Waren liefert, tätigt.

(117) Diese Sonderregelung gilt auch für alle Verkäufe verbrauchsteuerpflichtiger Waren. Bei Verkaufsumsätzen mit anderen Waren gilt die Regelung nur, wenn der Verkäufer den vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Schwellenwert (100 000 ECU oder 35 000 ECU, vgl. die Tabelle in Anhang 1 mit den in den Mitgliedstaaten geltenden Beträgen) überschreitet. Sie führt dazu, daß der Verkäufer die Mehrwertsteuer des Mitgliedstaates der Ankunft der Gegenstände in Rechnung stellt.

(118) An dieser Stelle muß in aller Deutlichkeit festgestellt werden, daß entgegen dem, was manche Behauptungen Glauben machen, die Gefahr der Nichtbesteuerung von Verkaufsumsätzen durch die Sonderregelung nicht erhöht wird: Es ist zwar möglich, daß diese Umsätze im Abgangsmitgliedstaat zu Unrecht besteuert werden, da sie ja im Ankunftsmitgliedstaat der Steuer unterliegen, eine Nichtbesteuerung ist aber ausgeschlossen.

(119) Im Zuge der Besteuerung der Fernverkäufe im Ankunftsmitgliedstaat ist der Verkäufer dazu angehalten, sich im Ankunftsmitgliedstaat eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zuteilen zu lassen oder gegebenenfalls einen Steuervertreter zu benennen, um alle Pflichten – insbesondere Erklärungspflichten – in Zusammenhang mit den in diesem Mitgliedstaat zu versteuernden Umsätzen zu erfüllen. Die Vielfältigkeit der Besteuerungsstrukturen, die von den Mitgliedstaaten angewandt werden, hemmen diese moderne Form der Verteilung zweifellos. Es ist gar nicht so selten, daß Wirtschaftsbeteiligte auf einen Verkaufsumsatz verzichten, um nicht den in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Schwellenwert zu überschreiten, vor allem, wenn die dort zu erfüllenden Pflichten sehr umfangreich sind.

(120) Gegenwärtig haben die komplizierten Mechanismen zur Gewährleistung des Funktionierens dieser Sonderregelung einen abschreckenden Effekt und werden in einer Reihe von Wirtschaftssektoren als echtes Hemmnis für den innergemeinschaftlichen Handel angesehen. Die Sonderregelung wirkt somit letztlich kontraproduktiv, denn sie ist so teuer und kompliziert, daß sie die Wirtschaftsbeteiligten davon abhält, zu den steuerlichen Bedingungen des Bestimmungsmitgliedstaates Verkaufsumsätze zu tätigen.

(121) Wenn man hierzu noch bedenkt, daß bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren (z. B. alkoholischen Getränken) kein Schwellenwert gilt, muß man zu dem Schluß gelangen, daß die Hindernisse für den innergemeinschaftlichen Handel mit diesen Erzeugnissen praktisch unüberwindbar sind, wenn die Beförderung vom Verkäufer übernommen wird. Diese Regelung der Fernverkäufe hemmt jedoch den direkten Verkauf an den Endverbraucher und provoziert im allgemeinen die

Einschaltung eines Vermittlers im Bestimmungsmitgliedstaat. Wegen der zusätzlichen Kosten für diesen Vermittler steigen dann aber die dem Endverbraucher berechneten Verkaufspreise.

(122) Diese Feststellungen seien anhand der Schwierigkeiten illustriert, die seit dem 1. Januar 1993 im Verlagswesen auftreten. Es kommt nämlich durchaus häufig vor, daß ein Verlag von einem einzigen Mitgliedstaat aus Zeitschriften in der gesamten Gemeinschaft vertreibt. Beim Verkauf von Zeitschriften im Abonnement wird der Versand oder die Beförderung vom Verkäufer oder für dessen Rechnung ausgeführt. Wenn der Abonnent also nicht in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung für Mehrwertsteuerzwecke registriert ist, unterliegen diese Lieferungen der Sonderregelung für Fernverkäufe und müssen daher im Mitgliedstaat der Ankunft der Waren versteuert werden. Die Verlage stehen also vor den erläuterten Schwierigkeiten, weil sie in dem betreffenden Mitgliedstaat steuerpflichtige Umsätze bewirken.

(123) Auch wenn die bei der Anwendung der Sonderregelung für Fernverkäufe auftretenden Schwierigkeiten Folgen der Forderungen des Rates sind, kann sich die Gemeinschaft insgesamt – auch nicht übergangsweise – mit diesem Aspekt der Regelungen im Bereich der indirekten Steuern abfinden.

(124) Kurzfristig könnte eine Überprüfung der Modalitäten für die Steuervertretung dafür sorgen, daß die Sonderregelung den Wirtschaftsbeteiligten weniger Probleme bereitet (siehe Punkt 3.6).

(125) Eine Harmonisierung der Schwellen für die Besteuerung am Bestimmungsort würde auch die Anwendung der Regelung für Fernverkäufe vereinfachen. Die Kommission wird diese Möglichkeit erneut untersuchen, sobald Daten zu den betroffenen Umsätzen verfügbar sind.

2.2.3. *Neue Fahrzeuge*

(126) Die einschlägige Sonderregelung bezweckt die Besteuerung dieser Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat unabhängig davon, wer den Erwerb tätigt.

(127) Als neue Fahrzeuge gelten

- Fahrzeuge, deren Lieferung innerhalb von drei Monaten nach der ersten Inbetriebnahme erfolgt, und
- Fahrzeuge, die nach der ersten Inbetriebnahme mehr als 3 000 km im Falle eines Landfahrzeugs, mehr als 100 Stunden auf Wasser im Falle eines Wasserfahrzeugs oder mehr als 40 Stunden in der Luft im Falle eines Luftfahrzeugs zurückgelegt haben.

(128) Durch die Richtlinie 94/5/EG vom 14. Februar 1994 (8) wurden die für Landfahrzeuge geltenden Schwellen von drei Monaten bzw. 3 000 km auf sechs Monate bzw. 6 000 km angehoben. Die Mitgliedstaaten müssen diese neuen Bestimmungen spätestens ab 1. Januar 1995 anwenden.

(129) Seit dem 1. Januar 1993 mußten die Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Feststellung innergemeinschaftlicher Erwerbe von neuen Transportmitteln in ihrem Hoheitsgebiet besondere Maßnahmen ergreifen, um zu gewährleisten, daß die geschuldete Mehrwertsteuer korrekt entrichtet wird, besonders jene von Privatpersonen und anderen, den Steuerbehörden nicht bekannten Personen geschuldete Steuer.

(130) Obwohl der Anwendungsbereich der Sonderregelung sehr breit angelegt ist (48 ccm, sechs Monate und 6 000 km), melden einige Mitgliedstaaten, daß sie die Besteuerung von Neufahrzeugen im Ankunftsmitgliedstaat nicht gewährleisten können, wenn z. B. keine Zulassung der Fahrzeuge erforderlich ist.

(131) Es sei daran erinnert, daß die steuerliche Behandlung im Abgangsmitgliedstaat völlig unabhängig ist von der Besteuerung des Erwerbs im Ankunftsmitgliedstaat, was ein nicht unerhebliches Risiko der Nicht- oder Doppelbesteuerung beinhaltet, weshalb wiederum derartige Umsätze ganz besonders sorgfältig überwacht werden müssen.

(132) Hat jedoch der Verkäufer selbst den betreffenden Gegenstand von einer Privatperson im Inland erworben, entfällt in den Mitgliedstaaten, die in solchen Fällen keinen Vorsteuerabzug zulassen, eines der wichtigsten Überwachungsinstrumente des Besteuerungsverfahrens, nämlich eben dieser vom Verkäufer vorgenommene Abzug der auf den Kauf entrichteten Steuer. Das gleiche Problem stellt sich, wenn Angaben über den Verkauf von neuen Fahrzeugen an Käufer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nur von Verkäufern verlangt werden, die selbst über eine solche Nummer verfügen. Die betreffenden Mitgliedstaaten können also dem Ankunftsmitgliedstaat weder spontan noch auf Anfrage irgendeine Information geben.

(133) In jedem Falle scheint diese Regelung aber insbesondere auf Privatpersonen eine abschreckende Wirkung gehabt zu haben. Einige Verbraucherorganisationen raten ihren Mitgliedern wegen der schwerfälligen und komplizierten Formalitäten sogar vom Kauf neuer Fahrzeuge in anderen Mitgliedstaaten ab. Dies läuft natürlich den Zielen des Binnenmarktes entgegen und trägt zur Aufrechterhaltung der segmentierten Vertriebsnetze bei.

(134) Jedes dieser Elemente würde für sich eine Beschränkung des Anwendungsbereiches der Sonderregelung für neue Fahrzeuge rechtfertigen. Der Rat hat sich jedoch bei der Revision der Kriterien für neue Landfahrzeuge anläßlich der Verabschiedung der Richtlinie 94/5/EG (8) in entgegengesetzter Richtung festgelegt. Die Kommission wird die Auswirkungen dieser Wahl mit besonderer Aufmerksamkeit untersuchen.

2.3. Innergemeinschaftliche Erbringung von Dienstleistungen

(135) Im folgenden werden nur die Dienstleistungen behandelt, die den neuen, seit 1. Januar 1993 geltenden Regelungen unterliegen. Die mit der Umsetzung der all-

gemeinen Grundsätze der Sechsten Richtlinie zusammenhängenden Schwierigkeiten werden unter Punkt 3.4 untersucht.

2.3.1. Innergemeinschaftliche Güterbeförderung und damit verbundene Nebenleistungen einschließlich von Vermittlern erbrachte Dienstleistungen

(136) Sowohl die Wirtschaftsbeteiligten als auch die Behörden der Mitgliedstaaten sind zufrieden damit, wie die Vorschriften über den Ort der Besteuerung für innergemeinschaftliche Güterbeförderungen, zugehörige Nebenleistungen wie Be- oder Entladen und von Vermittlern, die sich in die Erbringung dieser Beförderungs- oder Nebenleistungen einschalten, erbrachte Leistungen angewandt werden.

(137) Dies liegt in der Einfachheit der Besteuerungsvorschriften begründet, die sich in drei Fragen zusammenfassen lassen, die sich die Erbringer der betreffenden Dienstleistungen stellen müssen:

- Verfügt mein Kunde über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer?
- Wenn ja, verfügt er über eine solche Nummer in einem anderen Mitgliedstaat als ich?
- Verfüge ich in dem Mitgliedstaat, in dem mein Kunde für Mehrwertsteuerzwecke registriert ist, über eine Niederlassung?

(138) Die Beantwortung dieser drei Fragen reicht aus, damit der Dienstleistungserbringer feststellen kann, ob er die Steuer schuldet oder nicht, und wenn ja, an welchem Ort. Da diese Vorschriften jedoch nur auf einige fest umrissene Fälle anwendbar sind – nämlich die innergemeinschaftliche Güterbeförderung und Nebenleistungen dazu –, ist es für die Wirtschaftsbeteiligten teilweise mit Schwierigkeiten verbunden festzustellen, ob bei ihnen dieser Fall gegeben ist.

(139) Manche Wirtschaftsbeteiligte – insbesondere Be- und Entlader – haben darauf hingewiesen, wie schwierig es ist festzustellen, ob ihre Tätigkeit eine Nebenleistung zu einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung darstellt, und dies zu belegen.

(140) Hier kann jedoch keine Abhilfe geschaffen werden, es sei denn, die Vorschriften über den Ort der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Beförderung von Gegenständen würden völlig geändert.

2.3.2. Sonstige von Vermittlern erbrachte Dienstleistungen

(141) Während des Übergangszeitraums wird bei allen Leistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, von dem Grundsatz abgewichen, daß der Ort der Dienstleistung derjenige ist, an dem der Erbringer ansässig ist.

(142) Von Vermittlern erbrachte Dienstleistungen bei anderen als den oben (siehe Rn. 136 bis 140) bezeichneten Umsätzen gelten nämlich als an dem Ort erbracht, an dem diese Umsätze bewirkt werden, außer wenn der Empfänger der Dienstleistung in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Erbringung der Dienstleistung über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt, denn dann gilt der Ort der Dienstleistung als in dem Mitgliedstaat gelegen, in dem der Empfänger für Mehrwertsteuerzwecke registriert ist.

(143) Da diese Besteuerungsvorschriften recht kompliziert sind, sind sich die Betroffenen offenbar nicht immer über das Ausmaß ihrer Folgen im klaren.

2.4. Unterschiedliche Besteuerungsmodalitäten

(144) Bei der Besteuerung ihrer Umsätze werden die Unternehmer mit sehr unterschiedlichen Besteuerungsvorschriften konfrontiert. Diese Schwierigkeiten hängen damit zusammen, daß es zum einen einer eindeutigen Definition des innergemeinschaftlichen Umsatzes ermangelt und daß es zum anderen vielfältige einzelstaatliche Bestimmungen zur Umsetzung der Gemeinschaftsvorschriften gibt.

2.4.1. Der Begriff „innergemeinschaftlicher Umsatz"

(145) Zur Definition des Begriffs „innergemeinschaftlicher Umsatz" wird eine Vielzahl von Kriterien herangezogen.

(146) Zum einen muß eine Beförderung von Gegenständen zwischen zwei Mitgliedstaaten stattfinden, und zum anderen spielt der Mehrwertsteuerstatus des Käufers eine Rolle:

- Verfügt der Käufer über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Abgangs der Beförderung, wird die Lieferung im Abgangsmitgliedstaat von der Steuer befreit und vom Käufer im Ankunftsmitgliedstaat als Erwerb versteuert;
- verfügt der Käufer über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Abgangsmitgliedstaat, wird die Lieferung grundsätzlich vom Verkäufer im Abgangsmitgliedstaat versteuert;
- verfügt der Käufer über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so wird die Lieferung vom Verkäufer im Abgangs- oder Ankunftsmitgliedstaat der Beförderung versteuert.

(147) Auch bei Dienstleistungen ergibt sich der innergemeinschaftliche Charakter aus dem Zusammenspiel einer Reihe von Kriterien:

- Beförderung zwischen zwei Mitgliedstaaten,
- MwSt-Status des Empfängers (steuerpflichtig oder nicht),
- Empfänger hat eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder nicht,
- Niederlassung oder Mehrwertsteuerregistrierung des Erbringers und des Empfängers in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten.

(148) Diese Kriterien entsprechen nicht dem allgemein von den Unternehmern gewünschten Verständnis, der Abgrenzung innergemeinschaftlicher Umsätze. Für die Wirtschaftskreise sollte der „innergemeinschaftliche" Charakter ihrer Umsätze nach Möglichkeit vom Ort der Niederlassung ihres Lieferanten oder ihres Kunden abhängen.

2.4.2. Vielzahl von Besteuerungsmodalitäten

(149) Die unterschiedlichen Modalitäten zur Besteuerung der Umsätze hängen von der Art des betreffenden Umsatzes ab und davon, wie sich der Ort der Niederlassung des Lieferers oder Dienstleistungserbringers gegenüber dem des Käufers oder Empfängers situiert. Je nach den Umständen schuldet also der Lieferer oder sein Kunde die Steuer für einen Verkaufs- oder Dienstleistungsumsatz.

(150) Die Unterschiedlichkeit der Besteuerungsmodalitäten zeigt sich besonders bei den Sonderregelungen. Während nach der Regelung für Fernverkäufe im Wege der Verlagerung des Ortes der Lieferung die Lieferer die Steuer in Mitgliedstaaten schulden, in denen sie nicht ansässig sind, schulden nach den beiden anderen Sonderregelungen die Käufer die Mehrwertsteuer für Erwerbe, obwohl sie nach der normalen Mehrwertsteuerregelung keinerlei Pflichten haben. Auch die Bestimmungen zur Besteuerung von Dienstleistungen lauten anders.

(151) Dies stellt eine elementare Abweichung von den Besteuerungsprinzipien dar, wonach grundsätzlich der steuerpflichtige Verkäufer der Gegenstände oder Dienstleistungen steuerliche Pflichten erfüllt.

(152) Bezüglich der Unternehmer, die in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handeln, ist darauf hinzuweisen, daß unterstellt wird, daß sie selbst die Güter und Dienstleistungen einkaufen und weiterverkaufen (gilt insbesondere für Einkaufs- und Verkaufskommissionäre). Der Ort und die Modalitäten der Besteuerung ihrer Umsätze hängen folglich von der steuerlichen Natur des Vorgangs ab, in den sie sich einschalten: inländische Verkäufe, innergemeinschaftliche Verkäufe, Fernverkäufe, Weitergabe von Transportleistungen an Subunternehmer etc. Im Fall von aufeinanderfolgenden Umsatzgeschäften über denselben Gegenstand oder dieselbe Dienstleistung kommen diese Besteuerungsregeln zur vollen Entfaltung. Obwohl diese Vorschriften bereits seit der Verabschiedung der Sechsten Richtlinie in Kraft sind, scheinen sie von einer effektiven Anwendung entsprechend den gemeinschaftlichen Prinzipien weit entfernt.

2.4.3. Einzelstaatliche Bestimmungen zur Umsetzung der Gemeinschaftsvorschriften

(153) Die innergemeinschaftlich tätigen Unternehmer sind ständig mit unterschiedlichen Besteuerungsmodalitäten konfrontiert, die die Mitgliedstaaten zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie erlassen haben. Diese Unterschiede betreffen sowohl die anzuwendenden Bestimmungen als auch die den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten.

Unterschiede bei den anzuwendenden Bestimmungen

(154) Die Sechste Richtlinie enthält zahlreiche Optionen und Möglichkeiten, die durch die Übergangsregelung in keiner Weise geändert wurden. Dies äußert sich in unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten in so wesentlichen Punkten wie

- Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs,
- Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug, Festlegung der von diesem Recht ausgenommenen Ausgaben und Bedingungen seiner Ausübung,
- steuerbefreite Umsätze und
- Festlegung des anzuwendenden Steuersatzes.

(155) In mehreren Mitgliedstaaten tätige Unternehmen müssen daher die unterschiedlichen Rechtsvorschriften kennen, was mit nicht unerheblichen Kosten für die Informationsbeschaffung verbunden ist.

Unterschiedliche Erklärungspflichten

(156) Auch die Pflichten der Steuerschuldner sind in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich geregelt. Die Sechste Richtlinie erlegt zwar jedem Steuerpflichtigen eine Reihe von Pflichten auf, eröffnet den Mitgliedstaaten jedoch auch die Möglichkeit, bestimmte Steuerpflichtige von ihren normalen Pflichten zu befreien und zusätzliche Pflichten einzuführen.

(157) Außerdem variiert der Umfang ein und derselben Pflicht von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat erheblich. Bei der periodischen Mehrwertsteuererklärung gibt es z. B. unterschiedliche Bestimmungen in folgenden Punkten:

- Bezugszeitraum der Erklärung (Monat, Quartal, Jahr);
- Detaillierungsgrad der Angaben in den Erklärungen;
- Zeitpunkt der Entrichtung des in der Erklärung angegebenen Nettosteuerbetrags.

(158) Auch hinsichtlich der Pflicht zur Rechnungsausstellung gelten für die Unternehmer je nach Mitgliedstaat unterschiedliche Bestimmungen:

- vorgeschriebener Zeitpunkt der Rechnungsausstellung;
- obligatorische Angaben auf der Rechnung;
- Auswirkungen auf die Bedingungen für das Vorsteuerabzugsrecht.

(159) Diese Unterschiede bereiten den betroffenen Unternehmern natürlich Schwierigkeiten und verursachen bei ihnen zusätzliche Kosten. Im allgemeinen hervorgerufen durch die bereits von der Sechsten Richtlinie selbst vorgesehenen Möglichkeiten und Optionen, hat diese Situation die Unternehmer doch überrascht. Sie haben die Verwirklichung des Binnenmarktes in der Tat so verstanden, daß zum einen natürlich die Abschaf-

fung von Kontrollen und Formalitäten an den Binnengrenzen sichergestellt werden muß, daß dies aber auch von einer harmonisierten Behandlung der Gesamtheit der Umsätze innerhalb der Gemeinschaft begleitet werden muß. Dieses zweite Ziel, daß der Logik der Konstruktion des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems selbst innewohnt, konnte jedoch mit der Übergangsregelung nicht verwirklicht werden. Die Lehren aus dieser Situation müssen bei der Vorbereitung des endgültigen Mehrwertsteuersystems berücksichtigt werden.

2.5. Bewertung der Übergangsregelung

(160) Allgemein läßt sich sagen, daß die vorstehenden Probleme auf die Sonderregelungen zurückzuführen sind, die eingeführt wurden, um die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels während der Übergangszeit sicherzustellen. Sie sind nicht zuletzt aber auch das Ergebnis der Entscheidungen des Rates.

(161) Das Problem, den Anspruch auf Steuerbefreiung bei Lieferungen nachzuweisen, ist zwar nicht neu (das gab es schon vor 1993, vor allem wenn die Ausfuhr der Gegenstände vom Käufer selbst vorgenommen wurde), doch ist nicht abzustreiten, daß das duale System der Übergangsregelung die Lage noch dadurch kompliziert hat, daß die Frage der Besteuerung oder Befreiung der von einem Steuerpflichtigen bewirkten Lieferung an zwei kumulative Kriterien geknüpft wurde: die Kenntnis des Steuerstatus des Erwerbers und den Transport der Waren in einen anderen Mitgliedstaat.

(162) Beide Kriterien zusammen machen die Angelegenheit unweigerlich kompliziert, was zum Teil die heute bestehenden Schwierigkeiten erklärt, insbesondere um den innergemeinschaftlichen Charakter eines Umsatzes, seinen Besteuerungsort oder den Anspruch auf Steuerbefreiung nachzuweisen. Dadurch, daß der von einem Steuerpflichtigen oder von einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person getätigte innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterworfen und der Erwerber als Steuerschuldner bestimmt wurde, sind mit der Übergangsregelung die Fälle vervielfacht worden, in denen der Käufer – und nicht der Verkäufer – die Steuer schuldet.

(163) Das gleiche Problem stellt sich bei Dienstleistungen. Ausschlaggebend bei einer „innergemeinschaftlichen" Dienstleistung ist der Steuerstatus des Empfängers. Die Schwierigkeiten, denen sich Unternehmer gegenübersehen, um sich zu vergewissern, daß eine der vorgesehenen Fallkonstellationen auf sie zutrifft, sind nicht unerheblich.

(164) Die Modalitäten, durch die einige Gemeinschaftsvorschriften umgesetzt worden sind, stellen in der Praxis einige der Prinzipien, auf deren Basis die Übergangsregelung geschaffen wurde, in Frage. Diese Fragen, die mehrfach mit den Mitgliedstaaten diskutiert wurden, werden von der Kommission im Rahmen ihrer ständigen Überwachung der Umsetzung der Gemeinschaftsvorschriften eingehend untersucht.

(165) Ungeachtet der Schwierigkeiten bei der Anwendung der Übergangsregelung ist darauf hinzuweisen, daß nach den gegenwärtig vorliegenden Informationen die neuen Besteuerungsregelungen für den innergemeinschaftlichen Handel keine neuen Betrugsmöglichkeiten eröffnet haben. Außerdem hat die Verstärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden es den Mitgliedstaaten erlaubt, den zuständigen Diensten adäquate Informationen und Mittel zur Verfügung zu stellen. Die Kommission wird diese Fragen weiterhin in enger Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten überwachen.

3. Beachtung der Besteuerungsgrundsätze der Sechsten Richtlinie

(166) Einige der von den Wirtschaftsbeteiligten am häufigsten genannten Schwierigkeiten sind in den Grundprinzipien der Sechsten Richtlinie selbst begründet, denen die Übergangsregelung in den Verfahren zur Umsatzbesteuerung am Bestimmungsort Rechnung tragen mußte.

(167) Bevor auf diese Probleme im einzelnen eingegangen wird, sollen kurz die allgemeinen Mechanismen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems erläutert werden.

3.1. Allgemeine Mechanismen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems

3.1.1. Ort der Besteuerung

Ort der Lieferung von Gegenständen

(168) Außer bei Lieferungen an Bord eines Schiffes, Flugzeugs oder in einer Eisenbahn gilt als Ort der Lieferung

— für den Fall, daß der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet;

— falls der Gegenstand mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung installiert oder montiert wird, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird;

— für den Fall, daß der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet.

(169) Der Ort der Umsätze, die als Lieferung von Gegenständen einzustufen sind, bestimmt sich demnach stets nach dem Ort, an dem sich die Gegenstände, auf die sich der Umsatz bezieht, tatsächlich befinden. Dieser Grundsatz, der mit der Zweiten Richtlinie (2) eingeführt und von der Sechsten Richtlinie bestätigt wurde, ist nie in Frage gestellt worden. Der Rat hat zu keiner Zeit ein anderes Kriterium für die Bestimmung des Besteuerungsorts – beispielsweise den Ort der Niederlassung des Verkäufers – in Erwägung gezogen. Der Grundsatz, wonach sich der Ort der Lieferung von Gegenständen nach dem Ort bestimmt, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Lieferung tatsächlich befinden, wurde im Gegenteil stets bestätigt.

(170) Die Öffnung der Märkte für Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten hat viele Unternehmen dazu veranlaßt, ihre Aktivitäten auf das gesamte Gebiet der Gemeinschaft auszudehnen. Aufgrund der für die Bestimmung des Besteuerungsorts für Lieferungen geltenden Vorschriften sind die Lieferer allerdings nach wie vor verpflichtet, die Mehrwertsteuer zu den Sätzen und Bedingungen der Mitgliedstaaten in Rechnung zu stellen, von denen aus sie die Gegenstände liefern, auch wenn sie dort keine rechtliche oder wirtschaftliche Basis haben.

Ort der Besteuerung von Dienstleistungen

(171) Dienstleistungen werden in der Regel am Ort der Niederlassung des Dienstleistenden erbracht. Als Niederlassung gilt „der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort". Von dieser Regel gibt es allerdings zahlreiche Ausnahmen, die im Wesen der Dienstleistung selbst begründet sind: Ort, an dem das Grundstück gelegen ist, Abgangsort der Beförderung oder Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet, bei Dienstleistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen der Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden, oder bei immateriellen Leistungen der Ort der Niederlassung des Dienstleistungsempfängers.

(172) Infolge dieser Ausnahmeregelungen ist der Grundsatz der Besteuerung am Niederlassungsort des Dienstleistenden inzwischen so weit ausgehöhlt worden, daß er nur noch in wenigen Fällen angewandt wird. Die Unternehmen sehen sich immer häufiger gezwungen, die Mehrwertsteuer zu den Sätzen und Bedingungen von Mitgliedstaaten in Rechnung zu stellen, in denen sie nicht niedergelassen sind. Diese seit dem Erlaß der Sechsten Richtlinie im Jahr 1977 geltenden Prinzipien sind durch die Übergangsregelung nur zum Teil revidiert worden (vgl. 2.3).

(173) Für die Wirtschaftsbeteiligten haben die Regeln zur Bestimmung des Besteuerungsorts von Dienstleistungen schwerwiegende Folgen. Als Steuerschuldner in Mitgliedstaaten, in denen sie nicht ansässig sind, müssen sie ihnen unbekannte Vorschriften anwenden und die mit den dort zu erfüllenden steuerlichen Pflichten verbundenen zusätzlichen Kosten tragen. Hiervon sind in erster Linie der Fremdenverkehr und das Baugewerbe betroffen, zwei Wirtschaftszweige, für die der freie Dienstleistungsverkehr in der Gemeinschaft immerhin Wirklichkeit geworden ist.

3.1.2. Ort und Modalitäten des Vorsteuerabzugs

(174) Jeder Steuerpflichtige, der steuerbare Umsätze bewirkt, ist zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt, mit der Ausgaben belastet sind, die er für Zwecke seiner Umsätze tätigt, soweit diese Umsätze besteuert werden bzw. aufgrund ihrer Verwendung in einem anderen Mitgliedstaat oder ihrer Ausfuhr von der Steuer befreit sind.

(175) Dieses Vorsteuerabzugsrecht wird in jedem Fall in dem Mitgliedstaat ausgeübt, in dem die Gegenstände oder Dienstleistungen besteuert worden sind. In der Übergangsregelung wurde das Bestimmungslandprinzip für alle Gegenstände und Dienstleistungen, die von Steuerpflichtigen erworben werden, beibehalten, so

daß der Steuerabzug in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Besteuerung per definitionem ausgeschlossen ist.

(176) In welcher Weise die Steuerpflichtigen ihr Abzugsrecht wahrnehmen, hängt demnach davon ab, ob sie in dem Mitgliedstaat, in dem ihr Erwerb oder ihre Einfuhr besteuert wurde, ansässig sind oder Steuern schulden:

- Der Steuerpflichtige, der in dem Mitgliedstaat, in dem ihm Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist, ansässig ist oder Steuern schuldet, kann die Mehrwertsteuer direkt in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen verrechnen.
- Der Steuerpflichtige, der in einem Mitgliedstaat, in dem ihm Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist, weder ansässig ist noch Steuern schuldet, kann die Mehrwertsteuer nur im Wege der Erstattung nach den Verfahren der Achten und Dreizehnten Richtlinie zurückerlangen. Diese Verfahren sind wegen der langen Erstattungsfristen schwerfällig und kostspielig.

(177) Unabhängig von der Art und Weise, wie das Abzugsrecht ausgeübt wird (Anrechnung oder Erstattung), kann jeder Mitgliedstaat dieses allen Steuerpflichtigen zustehende Recht nach Maßgabe der Sechsten Richtlinie beschränken (z. B. Dienstreisekosten, Ausgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Unterhaltung von Fahrzeugen). Wie bei der Bestimmung des Besteuerungsorts folgen die Vorschriften für den Steuerabzug streng dem Territorialitätsprinzip.

3.1.3. Umfang und Auswirkungen der Besteuerungsgrundsätze

(178) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, daß jeder Endverbrauch, der in der Gemeinschaft erfolgt, dort auch abschließend besteuert wird. Nach dem Bestimmungslandprinzip fließt die Steuer dem Mitgliedstaat zu, in dessen Hoheitsgebiet der Endverbrauch voraussichtlich stattfindet.

(179) An der Art und Weise, wie diese Prinzipien konkret umgesetzt werden, hat sich seit der Zweiten Richtlinie (2) aus dem Jahr 1967 nichts geändert. Grundlage sind allein die Regeln, nach denen sich der Besteuerungsort der Umsätze bestimmt. Lieferungen und Dienstleistungen werden generell dort besteuert, wo voraussichtlich auch der Verbrauch stattfindet. Bewegliche körperliche Gegenstände gelten als an dem Ort verbraucht, von dem sie entfernt werden, um dem Käufer übergeben zu werden. Gleiches gilt für den Besteuerungsort von Lieferungen und Dienstleistungen, die sich auf bewegliche körperliche Gegenstände beziehen. Bei Umsätzen mit unbeweglichen Gegenständen ist Verbrauchsort der Ort, an dem sich die Immobilien befinden. Nach diesem Kriterium bestimmt sich auch der Besteuerungsort.

Neutralität der Besteuerungsregeln

(180) Angesichts der Kriterien, nach denen sich der Besteuerungsort bestimmt, läßt sich nur auf der Ebene der Mitgliedstaaten beurteilen, ob die Mehrwertbesteuerung neutral erfolgt. Maßgebend ist demnach allein die steuerliche Behandlung der Umsätze in dem zur Besteuerung berechtigten Mitgliedstaat.

(181) Nach dem Neutralitätsgrundsatz muß jeder in einem Mitgliedstaat stattfindende Verbrauch – Endverbrauch oder Zwischenverbrauch – unabhängig von der Herkunft der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen (Erwerb oder Produktion im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland) zu denselben Sätzen und Bedingungen besteuert werden. In der Übergangsregelung ist dies im wesentlichen dadurch gewährleistet, daß innergemeinschaftliche Verkäufe im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert werden. Ausgenommen sind hiervon allerdings bestimmte Verkäufe an Privatpersonen und gleichgestellte Umsätze. Um auch Warenbewegungen zwischen Mitgliedstaaten (vgl. 3.2) und Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (vgl. 3.3) erfassen zu können, mußten ergänzende Vorschriften erlassen werden.

(182) Darüber hinaus muß jeder Verkaufsumsatz, unabhängig davon, ob er von einem Inlandsunternehmen, einem Unternehmen aus einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland getätigt worden ist, steuerlich gleichbehandelt werden. Dieser Grundsatz, der in der Übergangsregelung unverändert beibehalten wurde, bereitet den Wirtschaftsbeteiligten die meisten Probleme. Schwierigkeiten treten insbesondere dann auf, wenn sie steuerpflichtige Umsätze in Mitgliedstaaten bewirken, in denen sie nicht ansässig sind (vgl. 3.4).

(183) Das ganze Ausmaß dieses Problems, das in der Definition des Besteuerungsorts begründet ist, wird bei der Bestimmung des Steuerschuldners (vgl. 3.5) und bei von Kleinunternehmern bewirkten Umsätzen deutlich (vgl. 3.6).

3.2. Besteuerung innergemeinschaftlicher Verbringungen

(184) Um das vom Rat vorgegebene Bestimmungslandprinzip vollständig umzusetzen, wurden in die Übergangsregelung ergänzend zu den Bestimmungen für Umsatzgeschäfte zwischen Mitgliedstaaten besondere Vorschriften zur Kontrolle bestimmter innergemeinschaftlicher Warenbewegungen aufgenommen.

3.2:1. Allgemeine Regeln

(185) Jeder Steuerpflichtige, der Gegenstände aus seinem Unternehmen in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, führt im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder des Versands eine steuerpflichtige Lieferung aus. Aufgrund dieser Fiktion wird der Steuerpflichtige wie sein eigener Lieferer behandelt und muß folglich diesen „Verkauf" so abwickeln, wie er es bei Geschäften mit Dritten täte.

(186) Im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung bewirkt der Steuerpflichtige einen innergemeinschaftlichen Erwerb: Auf die Gegenstände, die er gewissermaßen in seinem Unternehmen „eingekauft" hat, muß er die Steuer so anwenden, als hätte er die Gegenstände von einem Dritten erworben. Die Be-

steuerung dieses Erwerbs richtet sich damit nach dem Umsatz, für den die Gegenstände bestimmt sind (Umsatz, der zum Vorsteuerabzug berechtigt oder nicht).

(187) Verfügt der Steuerpflichtige in beiden Mitgliedstaaten über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so erfüllt die Lieferung im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung die Voraussetzungen für die im innergemeinschaftlichen Handel geltenden Steuerbefreiungen und erscheint als solche in der Zusammenfassenden Meldung der Erwerber mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

(188) Mit der Übergangsregelung soll auf diese Weise sichergestellt werden, daß jeder Gegenstand, der für steuerpflichtige Umsätze in einem bestimmten Mitgliedstaat verwendet wird, zu den in diesem Mitgliedstaat geltenden Sätzen und Bedingungen besteuert wird. Anderenfalls würden sich im Widerspruch zum Neutralitätsprinzip (die Herkunft des Gegenstands hat keinen Einfluß auf die Besteuerung) der Steuersatz und der gegebenenfalls abziehbare Steuerbetrag nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats bestimmen, von dem aus der Gegenstand befördert worden ist.

3.2.2. *Fallkonstellationen*

(189) Nicht jede innergemeinschaftliche Warenbewegung wird als Verbringung besteuert. Betroffen sind nur die Fälle, in denen die beförderten Gegenstände für Umsätze im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung bestimmt sind und die Ausübung des möglichen Steuerabzugs folglich in diesem Mitgliedstaat kontrolliert werden muß.

(190) Die Verbringungsregelung greift demnach nicht, wenn die Verbringung der Gegenstände im Gemeinschaftsgebiet nur vorübergehend erfolgt: Beförderung eines Krans zu einer Baustelle, Übersendung von Gegenständen zur Reparatur usw.

(191) Eine vorübergehende Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat ist dann gegeben, wenn zum Zeitpunkt der Verbringung vorgesehen ist, daß die Gegenstände in den Abgangsmitgliedstaat zurückkehren. Ist diese Bedingung nach einer gewissen Zeit nicht mehr gegeben, so muß der Unternehmer nachträglich eine steuerpflichtige Lieferung melden. Die entsprechenden Bestimmungen folgen weitgehend den Verfahren für die zollfreie vorübergehende Einfuhr von Waren aus Drittländern.

(192) Alle nicht vorläufigen Verbringungen werden unabhängig von der Art der verbrachten Gegenstände (zum Weiterverkauf bestimmte Gegenstände oder Investitionsgüter) als steuerpflichtige Umsätze eingestuft. Für die Unternehmen ist diese Regelung in erster Linie im Zusammenhang mit der Bewegung von Lagerbeständen relevant.

3.2.3. *Vielzahl von Anwendungsfällen aufgrund der unterschiedlichen Lagerhaltungsformen*

(193) Als Lieferer bestimmen die Unternehmen den Ort ihrer Warenlager danach, wie sie den Erwartungen ihrer Kunden am besten und schnellsten entsprechen können. Maßgebend sind Infrastruktur, niedrigere Lager- oder Transportkosten usw.

(194) In ihrer Eigenschaft als Abnehmer legen die Unternehmen den Umfang ihrer Lagerbestände und deren Erneuerung entsprechend ihren mehr oder weniger saisonabhängigen Umsatzergebnissen bzw. ihren Absatzprognosen fest, um eine zu lange Immobilisierung ihrer flüssigen Aktiva zu vermeiden (z.B. nach dem Prinzip der „lean production"). Die Lieferer kommen diesem Bedarf mit besonderen Liefermodalitäten entgegen: „call offstock", Konsignationsverkäufe usw.

(195) In all diesen Fällen, die inzwischen unabhängig von Tätigkeitsbereich und Umsatz in jedem Unternehmen gang und gäbe sind, findet die Verbringungsregelung Anwendung.

„Intra-Community call-off stock"

(196) <u>Beispiel:</u> Unternehmer B verwendet für sein Unternehmen in Mitgliedstaat 2 regelmäßig Gegenstände, die ihm von Unternehmer A, der in Mitgliedstaat 1 ansässig ist, geliefert werden. Um die Lieferung dieser Gegenstände zu beschleunigen, errichtet A im Mitgliedstaat des B – in der Regel in den Geschäftsräumen des B selbst oder in von B bestimmten Lagern – ein Warenlager, aus dem B nach Bedarf die erforderlichen Mengen entnimmt. A verlegt zu diesem Zweck einen Teil seiner Lagerbestände von Mitgliedstaat 1 nach Mitgliedstaat 2.

(197) Bis zur tatsächlichen Entnahme durch B bleiben die Gegenstände Eigentum des Verkäufers A. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, daß die Übertragung der Verfügungsmacht im Umsatzsteuerrecht konstitutiv für die Lieferung eines Gegenstands ist:

- Erfolgt die Übertragung der Verfügungsmacht zeitgleich mit der Errichtung des Lagers, so liegt ein Verkauf durch A vor.

- Wurde die Verfügungsmacht nicht übertragen, so handelt es sich um eine steuerpflichtige Verbringung. Mit den vom Rat erlassenen Sonderbestimmungen für die Verbringung von Gegenständen soll verhindert werden, daß Waren „ohne Steuerstatus" in der Gemeinschaft zirkulieren.

(198) Im vorliegenden Fall handelt es sich demnach bei der Einrichtung des Lagers um eine steuerpflichtige Verbringung: Da der Ort der von A bewirkten Lieferung bzw. des Verkaufs in Mitgliedstaat 2 gelegen ist und die Gegenstände nicht mehr für steuerpflichtige Umsätze in Mitgliedstaat 1 bestimmt sind, liegt aufgrund des Wechsels in der räumlichen Zuordnung eine innergemeinschaftliche Verbringung vor.

Konsignationsverkäufe, Sendungen zur Ansicht und Sendungen mit Erprobungsvorbehalt

(199) <u>Beispiel:</u> Steuerpflichtiger A sendet für den Weiterverkauf bestimmte Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat an Unternehmer B. B wird jedoch erst dann Eigentümer der Gegenstände, wenn er einen Abnehmer für die Gegenstände gefunden hat (Konsignationsgeschäft) oder die Waren seinen Erwartungen entsprechen (Kauf nach Besichtigung oder auf Probe).

(200) Allen diesen Warensendungen ist gemein, daß sie für einen potentiellen Käufer bestimmt sind, der die Waren nur unter bestimmten Voraussetzungen erwirbt, d. h. wenn er einen Abnehmer gefunden hat (Konsignationsverkauf) oder die Ware, mit deren Empfang er einverstanden war, seinen Erwartungen entspricht (Kauf auf Probe).

(201) Im Falle einer Konsignationssendung bewirkt Steuerpflichtiger A eine steuerpflichtige Verbringung von Gegenständen. Verkäufer A muß sich daher spätestens bei der Absendung der Waren im Ankunftsmitgliedstaat mehrwertsteuerlich registrieren lassen, die Verbringung, der ein innergemeinschaftlicher Erwerb folgt, melden und für seine Lieferungen an B entsprechend den von B getätigten Verkäufen die Steuer entrichten.

(202) Bei Ansichtssendungen oder Sendungen mit Erprobungsvorbehalt könnten die Gegenstände, wenn sie aus einem Drittland kämen, zur vorübergehenden Einfuhr abgefertigt werden. Bei Versendung der Gegenstände wird die Regelung der steuerpflichtigen Verbringung daher neutralisiert. Sobald es sich jedoch nicht mehr um eine vorübergehende Versendung handelt, d. h. die Gegenstände tatsächlich verkauft werden, wird der Vorgang steuerpflichtig. Wenn der potentielle Käufer demnach die empfangenen Gegenstände erwirbt, benötigt der steuerpflichtige Lieferer im Ankunftsmitgliedstaat eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, um dort seinen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern und die nachfolgende steuerpflichtige Lieferung im Inland erklären zu können.

Verkäufe auf Märkten, Messen oder Ausstellungen

(203) _Beispiel:_ Ein Verlagsunternehmen befördert Bücher in einen anderen Mitgliedstaat, um sie dort auf einer Buchmesse auszustellen. Ein Teil der Bücher wird an Ort und Stelle verkauft, die übrigen Bücher werden in den Abgangsmitgliedstaat zurückgebracht.

(204) Die Versendung der Gegenstände begründet noch keine steuerpflichtige Verbringung, da die Gegenstände, wenn sie aus einem Drittland gekommen wären, vorübergehend hätten eingeführt werden können. Sobald die Gegenstände jedoch tatsächlich verkauft sind, d. h. die Gegenstände sich nicht mehr nur vorübergehend in dem anderen Mitgliedstaat befinden, muß auf die Verbringung der Gegenstände Mehrwertsteuer erhoben werden.

(205) Wird ein Buch bei einer Ausstellung in einem anderen Mitgliedstaat verkauft, so wird die Verbringung mehrwertsteuerpflichtig, da die Voraussetzungen für die Nichtbesteuerung nicht mehr gegeben sind. Der Unternehmer benötigt dann in diesem Mitgliedstaat eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, um die Verbringung vornehmen und die steuerpflichtigen Inlandslieferungen entsprechend den jeweiligen Verkäufen erklären zu können.

3.2.4. Folgen für die Wirtschaftsbeteiligten

(206) Die Wirtschaftsbeteiligten zeigten sich über diese Regelung enttäuscht, da sie sich von der Neuregelung erhofft hatten, die Beförderung ihrer Warenbestände oder Investitionsgüter im Inland wie auch im Gemeinschaftsgebiet nicht mehr als steuerpflichtige Vorgänge behandeln zu müssen. Es sei jedoch daran erinnert, daß die Steuerpflichtigen unabhängig von der Verbringungsregelung in jedem Fall verpflichtet sind, die Zweckbestimmung und Verwendung der als Aktiva ihres Unternehmens verbuchten Gegenstände nachzuweisen.

(207) Mit der geltenden Regelung kann die Zweckbestimmung der Gegenstände, die als Aktiva verbucht sind (Warenbestände oder Investitionsgüter) und die ein Vorsteuerabzugsrecht begründen, in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer sein Vorsteuerabzugsrecht wahrnimmt, kontrolliert werden. Insbesondere kann auf diese Weise überprüft werden, ob die Zuordnung der Gegenstände zu einer steuerpflichtigen Tätigkeit oder die Zuordnung im Rahmen einer steuerpflichtigen Tätigkeit für steuerpflichtige Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, beibehalten worden ist. Befinden sich die Gegenstände nicht im Unternehmen, so gelten als Belege

- entweder das Verzeichnis, in dem die Gegenstände eingetragen sind, die vorübergehend in einen anderen Mitgliedstaat versandt wurden,
- oder die Aufstellung der Investitionsgüter, Lagerinventar usw.
- oder die als steuerpflichtiger Umsatz verbuchte Verbringung.

(208) Häufig wird die in diesen Fällen bestehende Pflicht des Lieferanten, im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu führen, als neue Verpflichtung dargestellt, die mit der Übergangsregelung eingeführt und allein auf die Vorschriften über die Besteuerung von Verbringungsfällen zurückzuführen ist. Eine Verbringung wird jedoch nur dann als innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen eingestuft, wenn im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung steuerpflichtige Umsätze bewirkt werden (unabhängig davon, ob es sich um Gelegenheitsumsätze handelt oder nicht).

(209) Die steuerpflichtige Verbringung ist daher nur eine Hilfskonstruktion der Übergangsregelung, um sicherzustellen, daß die mit Hilfe der verbrachten Gegenstände bewirkten Umsätze im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert werden.

(210) Würde die Gleichstellung von Verbringung und Lieferung bzw. innergemeinschaftlicher Erwerb aufgehoben, so würden damit die Schwierigkeiten der Unternehmer nicht beseitigt. Die Unternehmer werden in jedem Fall weiterhin dieselben Pflichten wie heute zu erfüllen haben, damit die im Bestimmungsmitgliedstaat ausgeführten Lieferungen der zuvor dorthin verbrachten Gegenstände auch im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert werden können: Jede Anschlußlieferung gilt nämlich als von diesem Mitgliedstaat aus bewirkt und ist deshalb auch in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtig.

(211) Einige Mitgliedstaaten haben versucht, die Folgen dieser Regelung für innergemeinschaftliche Verbringungen zu mildern und behandeln diese Vorgänge

als innergemeinschaftliche Verkäufe mit der Folge, daß das Territorialitätsprinzip der Mehrwertbesteuerung umgangen wird. Der Verkauf wird im Abgangsmitgliedstaat steuerpflichtig, obwohl es sich um einen Umsatz im Bestimmungsmitgliedstaat handelt. Je nach Fall und Umständen gilt dieser „Verkauf" als mit der Versendung der Gegenstände zur Errichtung eines Lagers oder zum Zeitpunkt der Entnahme durch den Käufer als bewirkt. Einige Mitgliedstaaten gingen sogar so weit, diese Maßnahme nur auf der Basis der Gegenseitigkeit anzuwenden, ohne dieses Prinzip jedoch näher zu definieren.

(212) Diese Maßnahmen, die von den Mitgliedstaaten ohne Rücksprache eingeführt worden sind, haben lediglich bewirkt, daß den Wirtschaftsbeteiligten der Zweck der Verbringungsregelung noch unklarer wurde. Letztlich haben sie sich als starrer erwiesen als die strikte Anwendung der in der Übergangsregelung vorgesehenen Bestimmungen. Darüber hinaus stellen die Maßnahmen den vom Rat selbst aufgestellten Grundsatz einer Kontrolle der Warenbewegungen in Frage, der mehrfach von den Mitgliedstaaten in den von der Kommission einberufenen Arbeitsgruppen bestätigt worden ist.

3.3. Steuerliche Behandlung von Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen

3.3.1. Steuerliche Zuordnung der Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen

(213) In den Verhandlungen über die Übergangsregelung konnte die steuerliche Behandlung der Umsätze aus Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen nicht einheitlich geregelt werden. Die Abgrenzung zwischen Lohnveredelung und sonstigen Leistungen, insbesondere deren steuerliche Zuordnung, ist von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat höchst unterschiedlich. Aus der Sicht des Binnenmarkts ergeben sich hieraus zwei Ärgernisse:

- ungleiche Behandlung und Wettbewerbsverzerrungen,
- zusätzliche Lasten für die Unternehmen, die in einem anderen Mitgliedstaat Arbeiten in Auftrag geben, die dort als Dienstleistungen gelten, so daß sie mit Mehrwertsteuer belastet werden, die nicht abgezogen, sondern nur nach dem Verfahren der Achten (oder Dreizehnten) Richtlinie erstattet werden kann.

Regel: Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen sind Dienstleistungen

(214) Jede Arbeit an einem beweglichen körperlichen Gegenstand (Reparatur, Be- und Verarbeitung, Lohnveredelung usw.) stellt grundsätzlich eine Dienstleistung dar. Diese Dienstleistungen sind an dem Ort steuerpflichtig, an dem sie materiell ausgeführt werden, und werden nur dann von der Steuer befreit, wenn die betreffenden Gegenstände aus der Gemeinschaft ausgeführt werden. Aufgrund des Besteuerungsorts und der Modalitäten des Vorsteuerabzugsrechts kommt für den Leistungsempfänger, der die Arbeiten in einem anderen Mitgliedstaat in Auftrag gibt, generell nur das Erstattungsverfahren in Betracht, um die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer zurückzuerlangen.

Ausnahme: Lohnveredelung

(215) Die Sechste Richtlinie bietet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, Arbeiten, die unter den Begriff der Lohnveredelung fallen, als Lieferung von Gegenständen anzusehen. Von dieser Möglichkeit haben die Mitgliedstaaten jedoch keinen Gebrauch gemacht, da die unterschiedliche Definition der Lohnveredelung in den Mitgliedstaaten vor allem bei innergemeinschaftlichen Umsätzen unter Umständen zu einer Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung geführt hätte. Aus diesem Grund wurden im Rahmen der Übergangsregelung Sonderbestimmungen eingeführt.

3.3.2. Behandlung der Umsätze zwischen Mitgliedstaaten

Bilaterale innergemeinschaftliche Lohnveredelungen

(216) Innergemeinschaftliche Lohnveredelungsumsätze gelten als Lieferungen, wenn der veredelte Gegenstand in den Mitgliedstaat, aus dem das Ausgangsmaterial stammt, zurückgesandt wird. Besitzt der Auftraggeber eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so braucht der Veredeler die Mehrwertsteuer nicht in Rechnung zu stellen, da der Vorgang im Mitgliedstaat des Auftraggebers als innergemeinschaftlicher Erwerb besteuert wird. Dieser Umsatz ist zwar im Kontrollsystem für steuerpflichtige Lieferungen nicht erfaßt, doch muß die Versendung des zu veredelnden Materials auf jeden Fall in der Zusammenfassenden Meldung über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Warenbewegungen aufgeführt werden.

(217) Diese Bestimmung gilt nur für bilaterale Vorgänge. In anderen Fällen wird der Auftraggeber je nach den im Mitgliedstaat des Veredelers geltenden Bestimmungen mit der Mehrwertsteuer aus einer Dienstleistung oder Lieferung belastet. Die Beförderung des Ausgangsmaterials wird darüber hinaus als steuerpflichtige innergemeinschaftliche Warenbewegung aufgefaßt.

(218) Ähnlich wie bei den Verbringungsfällen haben sich die Sonderregeln für die Lohnveredelung für die Unternehmen als sehr unflexibel erwiesen. Wie die Erfahrungen zeigen, kommen „bilaterale" Lohnveredelungen nicht sehr häufig vor.

(219) Zu denken ist beispielsweise an all die Fälle, in denen der Auftraggeber die Gegenstände – entweder im Rohzustand oder als Endprodukt – weiterverkauft, während sich die Gegenstände noch zur Veredelung bei einem Veredeler in einem anderen Mitgliedstaat befinden. Aufgrund der Definition des Besteuerungsorts für Lieferungen von Gegenständen kann mit der derzeitigen Mehrwertsteuerregelung nicht verhindert werden, daß der Auftraggeber im Mitgliedstaat des Veredelers eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führen muß,

da es sich um Lieferungen handelt und er den sich hieraus ergebenden Pflichten, insbesondere Erklärungspflichten, nachkommen muß.

(220) Auf Anregung der Kommission hat sich die Arbeitsgruppe Nr. 1 dieser Problematik angenommen und praxisnahe Regelungen ausgearbeitet, mit denen sich eine Vielzahl dieser Vorgänge leichter handhaben läßt.

Steuerbefreiungen für bilaterale innergemeinschaftliche Dienstleistungen

(221) Mit der Übergangsregelung war es nicht möglich, Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (mit Ausnahme der bilateralen Lohnveredelung) in dem Mitgliedstaat zu besteuern, in dem der Auftraggeber die Steuer direkt abziehen kann. Aufgrund der erheblichen Schwierigkeiten, die sich hieraus ergeben haben, gab der Rat dem Antrag von elf Mitgliedstaaten statt, diese Dienstleistungen vorübergehend von der Steuer zu befreien, sofern sie für gebietsfremde Steuerpflichtige erbracht werden, die in jedem Fall Anspruch auf Erstattung der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nach den Verfahren der Achten und Dreizehnten Richtlinie hätten.

(222) Die Befreiung gilt hingegen nicht, wenn der Auftraggeber die Gegenstände von dem Mitgliedstaat aus, in dem sie bearbeitet werden, weiterverkauft, wobei es nicht darauf ankommt, ob der Verkauf vor oder nach Abschluß der Veredelung stattfindet, ob es sich um einen Inlandsverkauf handelt, um einen Verkauf in einen anderen Mitgliedstaat oder um eine Ausfuhr.

Zusätzliche Vereinfachungsmaßnahmen

(223) Eine einfachere Besteuerung der Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen setzt eine einheitliche Definition dieser verschiedenen Arbeiten voraus. Eine weitestgehende Vereinfachung kann ohnehin nur dann erreicht werden, wenn die Lohnveredelung nicht mehr unter eine Sonderregelung fällt.

(224) Gleichzeitig müßte die Definition des Besteuerungsorts dieser Umsätze überprüft werden, um den Bedürfnissen der Unternehmen und den Zielen des Binnenmarkts besser gerecht zu werden. Zu denken wäre hier an eine Besteuerung am Ort der Mehrwertsteuerregistrierung des Auftraggebers ähnlich wie bei den Nebentätigkeiten der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung (vgl. Rn. 59).

(225) Ungeachtet der Tatsache, daß damit grundsätzlich das Prinzip in Frage gestellt würde, daß die Besteuerung am Ort der Dienstleistung erfolgt, ließen sich die gegenwärtigen Schwierigkeiten auf diese Weise nur zum Teil lösen. Für die Auftraggeber, die die Gegenstände in dem Mitgliedstaat weiterverkaufen, wo die Arbeiten stattfinden, blieben solche Bestimmungen ohne Wirkung

- auf die Pflicht, die Steuer zu dem Satz und zu den Bedingungen des betreffenden Mitgliedstaats anzuwenden und
- auf die entsprechende Anwendung der Besteuerungsregeln für innergemeinschaftliche Verbringungen.

3.4. Umsätze gebietsfremder Steuerpflichtiger

(226) Aufgrund der Vorschriften über den Besteuerungsort für Lieferungen und Dienstleistungen müssen die Unternehmen die Steuer in Mitgliedstaaten anwenden, in denen sie nicht ansässig sind. Die größten Probleme sind hier im wesentlichen bei den Beförderungsleistungen, den Dreiecksgeschäften und bei den Reihengeschäften aufgetreten. Um Abhilfe zu schaffen, hat die Kommission Vorschläge für Vereinfachungsmaßnahmen vorgelegt, von denen einige zum Zeitpunkt der Abfassung dieses Berichts noch im Rat diskutiert werden.

3.4.1. Beförderungsdienstleistungen

(227) Beförderungsleistungen werden grundsätzlich an dem Ort besteuert, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet. Da es seit dem Wegfall der Kontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft nicht mehr möglich ist, die in den einzelnen Mitgliedstaaten jeweils zurückgelegte Strecke zu verfolgen, mußte zumindest für innergemeinschaftliche Beförderungen ein anderes Kriterium gefunden werden.

Innergemeinschaftliche Personenbeförderung

(228) Die Besteuerung der Personenbeförderung ist gegenwärtig reichlich unübersichtlich. Das Prinzip, wonach sich die Besteuerung nach der jeweils zurückgelegten Beförderungsstrecke richtet, ist in seiner Anwendung besonders kompliziert. Außerdem machen alle Mitgliedstaaten in mehr oder weniger großem Umfang von der Möglichkeit Gebrauch, diese Dienstleistungen nach Maßgabe der ihnen von der Sechsten Richtlinie gebotenen Optionen weiterhin von der Steuer zu befreien.

(229) So werden Inlandsbeförderungen zwar in den meisten Mitgliedstaaten unabhängig von der Art des Beförderungsmittels besteuert, doch befreien die Mitgliedstaaten mehrheitlich internationale Beförderungen bzw. die Inlandsstrecke einer internationalen Beförderung von der Steuer. Beförderungen auf dem See- und Luftweg sind in der gesamten Gemeinschaft von der Steuer befreit, während die Beförderung auf den Binnenwasserstraßen sowie auf Schiene und Straße nur in einigen Mitgliedstaaten besteuert wird.

(230) Dies führt unweigerlich zu Problemen, insbesondere für Kraftverkehrsunternehmer, von denen verlangt wird, daß sie die Vorschriften kennen, die in den einzelnen Mitgliedstaaten gelten, die sie bei einer innergemeinschaftlichen Personenbeförderung durchqueren, und den Preis der Beförderung nach Maßgabe der in den jeweiligen Mitgliedstaaten zurückgelegten Strecken berechnen. Kompliziert wird das Ganze noch dadurch, daß die Beförderungsleistungen in manchen Mitgliedstaaten besteuert werden, in anderen hingegen

nicht und die Sätze in den Mitgliedstaaten, in denen diese Leistungen besteuert werden, unterschiedlich hoch sind. Es ist daher fraglich, inwieweit die Vorschriften über den Ort der Besteuerung tatsächlich angewandt werden. Seit dem Wegfall der Kontrollen an den Binnengrenzen haben die Mitgliedstaaten nur geringe Möglichkeiten, die Besteuerung der in ihrem Hoheitsgebiet zurückgelegten Strecken zu überprüfen

(231) Um dem abzuhelfen, hatte die Kommission dem Rat am 5. November 1992 einen Richtlinienvorschlag über die Besteuerung der Personenbeförderung vorgelegt (KOM [92] 416 endg. vom 30. September 1992, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften C 307 vom 25. November 1992, S. 11).

(232) Diesem Vorschlag zufolge soll als Besteuerungsort bei Personenbeförderungen auf dem Landweg oder über Binnengewässer der Abgangsort der Beförderung gelten. Die derzeit geltenden Steuerbefreiungen bleiben hiervon unberührt.

(233) Der Abgangsort als Besteuerungsort ist zwar für die Verkehrsunternehmen einfacher zu handhaben als das Kriterium der zurückgelegten Beförderungsstrecke, doch ist der Verkehrsunternehmer nach wie vor verpflichtet, in jedem Mitgliedstaat, von dem aus er eine Beförderung beginnt, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu führen und dort die entsprechenden Pflichten, insbesondere Erklärungspflichten, zu erfüllen.

Güterbeförderung

Innergemeinschaftliche Güterbeförderung für Rechnung Privater

(234) Alle innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen an Empfänger ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer werden ungeachtet des Niederlassungsorts des Transportunternehmers im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung besteuert.

(235) Die Pflicht zur Mehrwertsteuerregistrierung und Steuererklärung in jedem Mitgliedstaat, in dem eine Beförderungsleistung beginnt, trifft vor allem internationale Umzugsunternehmen. Aufgrund des damit verbundenen Verwaltungsaufwands nehmen einige Umzugsunternehmen Aufträge aus Mitgliedstaaten, in denen sie nicht niedergelassen sind, nicht mehr an.

Inlandsbeförderungen

(236) Güterbeförderungen, die in ein und demselben Mitgliedstaat beginnen und enden, werden dort auch unabhängig vom Ort der Niederlassung des Transportunternehmens besteuert. Bei Kabotageleistungen innerhalb eines Mitgliedstaats, in dem der Transporteur nicht ansässig ist, muß er sich mehrwertsteuerlich registrieren lassen und sämtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten gegebenenfalls mittels eines Steuervertreters nachkommen.

(237) Für den Empfänger dieser Leistungen, der im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung weder ansässig ist noch Steuern schuldet, bedeutet dies, daß er die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nur im Wege der Erstattung zurückerlangen kann.

(238) Diese Regeln gelten insbesondere für sogenannte Vor- und Nachbeförderungen im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Beförderung, d.h. Beförderungsleistungen, deren Abgangs- und Ankunftsort in ein und demselben Mitgliedstaat liegen, die jedoch vor bzw. nach der eigentlichen innergemeinschaftlichen Beförderung stattfinden. Hierzu kommt es häufig, wenn der Haupttransportunternehmer bestimmte Strecken einer innergemeinschaftlichen Beförderung einem Subunternehmer überträgt oder wenn der Empfänger mehrere Transportunternehmen damit beauftragt, die Gegenstände nacheinander von einem Mitgliedstaat in einen anderen zu befördern.

(239) Elf Mitgliedstaaten wurden vom Rat dazu ermächtigt, diese Dienstleistungen vorübergehend von der Steuer zu befreien, sofern der Dienstleistungsempfänger ein in einem anderen Mitgliedstaat zu Mehrwertsteuerzwecken registrierter Steuerpflichtiger ist, der die Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Achten und Dreizehnten Richtlinie in Anspruch nehmen könnte.

(240) In ihrem Richtlinienvorschlag vom 9. März 1994 (10) hat sich die Kommission dafür ausgesprochen, die fraglichen Beförderungsleistungen den innergemeinschaftlichen Beförderungen gleichzustellen. Dieser Vorschlag schließt auch die Nebenleistungen zur Güterbeförderung sowie Vermittlungsleistungen ein.

(241) Die derzeitigen Schwierigkeiten, mit denen Transportunternehmen und Auftraggeber gleichermaßen konfrontiert sind, gehen demnach einer Lösung entgegen. Der Vorschlag läßt allerdings die Frage offen, wie nachgewiesen und kontrolliert werden soll, daß es sich um eine Nebentätigkeit zu einer innergemeinschaftlichen Beförderung handelt.

Beförderungen im Zusammenhang mit einer Einfuhr

(242) Beförderungen im Zusammenhang mit einer Einfuhr sind in dem Mitgliedstaat, in dem sie ausgeführt werden, von der Steuer befreit, soweit sie in die Mehrwertbesteuerungsgrundlage bei der Einfuhr einbezogen sind. Nach dem 1. Januar 1993 hat sich gezeigt, daß einige Beförderungsleistungen aufgrund der Art und Weise ihrer Durchführung nicht Bestandteil der Besteuerungsgrundlage waren und daher nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecken besteuert werden mußten.

(243) Um hier Abhilfe zu schaffen und die Besteuerungsmodalitäten von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen zu vereinfachen, sieht der Richtlinienvorschlag der Kommission vom 9. März 1994 (10) vor, daß sämtliche Nebenkosten der Einfuhr ungeachtet des Mitgliedstaats, in dem die Einfuhr stattfindet, und unabhängig vom Bestimmungsort

der nach der Einfuhr erfolgenden Beförderung in die Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr einbezogen werden.

3.4.2. Dreiecksgeschäfte

(244) Zur großen Befriedigung der Kommission konnte die Vereinfachungsrichtlinie vom Dezember 1992 trotz ihres verspäteten Erlasses zum 1. Januar 1993 in den meisten Mitgliedstaaten zumindest im Wege von Verwaltungsvorschriften umgesetzt werden. Aufgrund dieser Bemühungen und der raschen Anwendbarkeit der Bestimmungen in den Mitgliedstaaten konnte dieses Problem sowohl für die betroffenen Unternehmen als auch für die mit der Anwendung und Kontrolle der Steuer betrauten Behörden zufriedenstellend gelöst werden.

Charakterisierung des Dreiecksgeschäfts

(245) Die Vereinfachungsmaßnahmen gelten für Umsatzgeschäfte, die folgende Konstellation aufweisen:

tätigt B in Mitgliedstaat 1 einen Inlandskauf, an den sich eine innergemeinschaftliche Lieferung von diesem Mitgliedstaat aus anschließt.

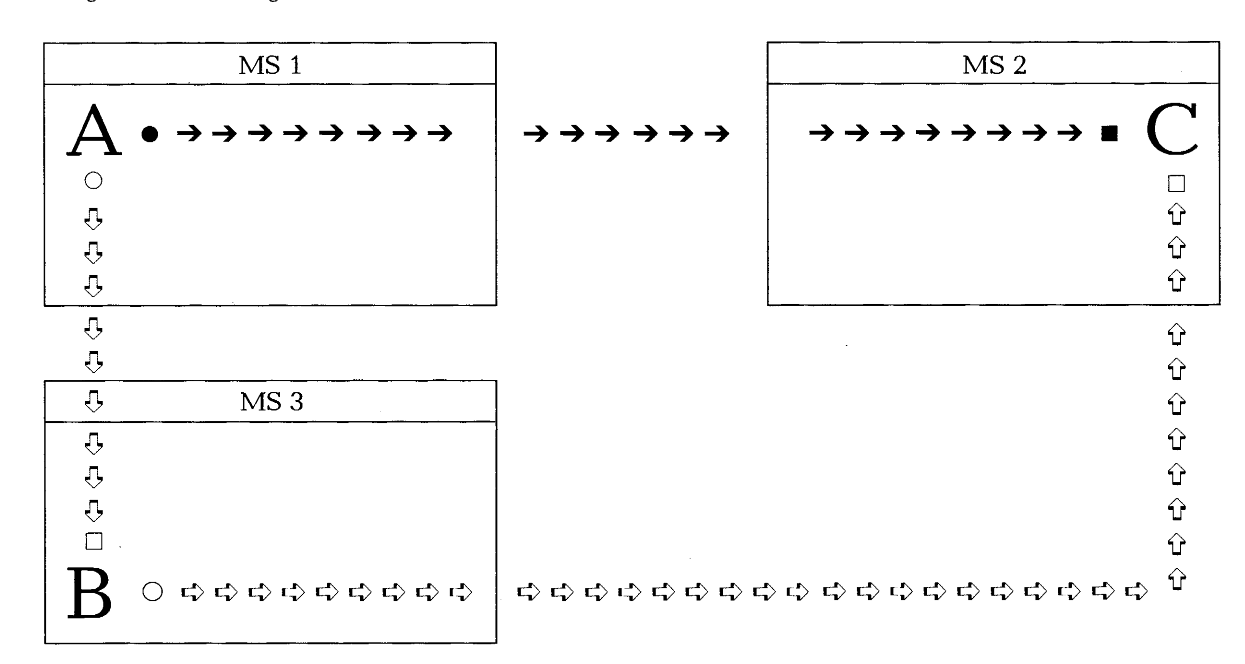
Vereinfachungsmaßnahmen

(248) Mit den Vereinfachungsmaßnahmen soll vermieden werden, daß sich Unternehmer B in Mitgliedstaat 2 mehrwertsteuerlich registrieren lassen und eine Steuererklärung abgeben muß. Sie finden daher nur in dem oben unter Rn. 246 beschriebenen Fall Anwendung.

(249) Die Vereinfachung besteht darin, die Besteuerung des im Prinzip in Mitgliedstaat 2 steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs auf C zu verlagern.

(250) Die Vereinfachung beruht hier daher im wesentlichen auf einer gemeinsamen Lösung in bezug auf den Steuerschuldner für die von B in Mitgliedstaat 2 bewirkte Lieferung.

(251) Für seinen innergemeinschaftlichen Erwerb verwendet B daher die Umsatzsteuer-Identifikations-



Regelbesteuerung

(246) Soweit mit der Lieferung von A an B ein Versand oder eine Beförderung der Gegenstände nach Mitgliedstaat 2 stattfindet, bewirkt Steuerpflichtiger B in diesem Mitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen. Die Gegenstände befinden sich effektiv bei der Ankunft des Versands bzw der Beförderung in Mitgliedstaat 2. Die nachfolgende Lieferung von B an C entspricht demnach einem Inlandsumsatz in Mitgliedstaat 2 und ist nach den allgemeinen Vorschriften dieses Mitgliedstaats mehrwertsteuerpflichtig.

(247) Im umgekehrten Fall, in dem B die Lieferung in Mitgliedstaat 1 entgegennimmt oder sein Käufer C die Beförderung bis zum Ankunftsmitgliedstaat 2 in eigenem Namen und für eigene Rechnung übernimmt,

nummer, die ihm von MS 3, d. h. von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung erteilt worden ist. Unter diesen Voraussetzungen müßte im Grunde genommen die Regelung zur Anwendung kommen, wonach der Erwerb, der am Ort der Beendigung der Beförderung nicht effektiv besteuert worden ist, in MS 3 (der die verwendete Identifikationsnummer erteilt hat) besteuert wird. Damit von einer Besteuerung in MS 3 abgesehen werden kann, wurden entsprechende Maßnahmen eingeführt.

Ort der Mehrwertsteuerregistrierung

(252) Mit den Vereinfachungsmaßnahmen sollte verhindert werden, daß B im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer benötigt. Die Mitgliedstaaten haben demnach

die Möglichkeit, Unternehmer, die bereits im Ankunftsmitgliedstaat über einen Steuervertreter registriert sind, von der Vereinfachungsregelung auszuschließen. Die Vereinfachungsmaßnahmen kommen im übrigen auch dann nicht zum Zuge, wenn B keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer hat oder nur im Abgangsmitgliedstaat mehrwertsteuerlich registriert ist.

(253) Die Vereinfachungsmaßnahmen sind außerdem nicht anwendbar, wenn ein an einem Dreiecksgeschäft beteiligtes Drittlandsunternehmen noch keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer hat. Je nachdem, in welcher Weise das Unternehmen an diesem Dreiecksgeschäft beteiligt ist (vgl. Rn. 246 und 247), muß es sich entweder im Abgangsmitgliedstaat oder im Ankunftsmitgliedstaat mehrwertsteuerlich registrieren lassen.

(254) Zu beachten ist allerdings, daß ein einziger steuerpflichtiger Umsatz in einem Mitgliedstaat für die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht ausreicht, wenn diese anschließend ausschließlich im Rahmen von Dreiecksgeschäften genutzt wird.

(255) In Irland hat der „High Court" in einem derartigen Fall entschieden, daß eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt werden muß, sobald ein Unternehmen im Hoheitsgebiet einen – wenn auch nur einmaligen – Kauf/Weiterverkauf tätigt. Auch wenn das Prinzip als solches nicht angetastet werden kann, so stellt sich doch die Frage, wie lange eine solche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gelten soll. Wenn in dem betreffenden Mitgliedstaat kein weiterer steuerpflichtiger Umsatz bewirkt wird und die Nummer nur zur Teilnahme an Dreiecksgeschäften und zur Vermeidung einer Mehrwertsteuerregistrierung in anderen Mitgliedstaaten, in denen das Unternehmen effektiv Gegenstände kauft und weiterverkauft, verwendet wird, so müßte die Streichung oder der Entzug dieser Nummer ernsthaft in Betracht gezogen werden.

3.4.3. Reihengeschäfte

(256) Bei sukzessiven Verkäufen ist jeder dieser Verkäufe in dem Mitgliedstaat steuerpflichtig, in dem er als bewirkt gilt. Obwohl sich durch die Mehrwertsteuerübergangsregelung nichts an der Bestimmung des Orts der Lieferung von Gegenständen geändert hat, sind seit dem 1. Januar 1993 neue Probleme bei der steuerlichen Behandlung von Reihengeschäften aufgetreten. Die Akzeptanz der durch die Definition des Besteuerungsorts bedingten Zwänge dürfte in diesem Bereich besonders gering sein.

(257) Um die Probleme der Unternehmen besser nachvollziehen zu können, muß zuvor gefragt werden, warum sich das Problem seit 1993 mit einer solchen Schärfe stellt. Anschließend wird geprüft, wie die Regelung im Einklang mit den Grundsätzen der Sechsten Richtlinie vereinfacht werden kann.

Reihengeschäfte mit unter zollamtlicher Überwachung stehenden Waren

(258) Bis zum 31. Dezember 1992 konnten die meisten Waren, die Gegenstand eines Reihengeschäfts waren, unabhängig vom Warenursprung (Gemeinschaftswaren, die sich bereits im Inland befanden oder aus anderen Mitgliedstaaten kamen, oder Nicht-Gemeinschaftswaren) und unabhängig von ihrem Bestimmungsort (für den Verbrauch oder für die Benutzung im Inland bestimmte Waren oder für einen anderen Mitgliedstaat oder ein Drittland bestimmte Waren) einem Verfahren der Mehrwertsteueraussetzung unterstellt werden. Diese Regelung betraf in erster Linie Waren, die einem Zollagerverfahren oder gleichgestellten Verfahren unterstellt wurden, bis über ihre endgültige Bestimmung entschieden wurde. Für die korrekte Anwendung dieser Verfahren waren in der Regel die Zollbehörden der Mitgliedstaaten zuständig.

(259) Für die Unternehmen bestand der Vorteil dieser Zollverfahren darin, daß sämtliche Geschäfte mit solchen Waren von der Steuer befreit waren, da die Mitgliedstaaten die hierzu von der Sechsten Richtlinie gebotene Möglichkeit weitgehend genutzt hatten. In den meisten Mitgliedstaaten waren die Unternehmen zusätzlich von jeglichen Registrierungs- und Erklärungspflichten befreit. Auf diese Weise brauchten die Unternehmen in keinem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat ihrer Niederlassung Steuerpflichten nachzukommen. Unternehmen aus Drittländern, deren Tätigkeiten nur Waren im Verfahren der Steueraussetzung betrafen, waren in der Gemeinschaft von sämtlichen Steuerpflichten befreit. Die Mehrwertsteuer und gegebenenfalls auch Zölle und Verbrauchsteuern entstanden erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenstände die betreffende Regelung verließen. Für die Besteuerungsgrundlage war der Vorgang maßgebend, der zur tatsächlichen Auslieferung der Waren führte.

(260) Seit dem 1. Januar 1993 sind die Zollverfahren mit Aussetzung der Einfuhrabgaben nur für Nicht-Gemeinschaftswaren zulässig. Die bis dahin geltenden Vorschriften, wonach jede Ware unabhängig von ihrem Gemeinschaftsstatus einem solchen Verfahren unterstellt werden konnte, wurden damit in ihrem Anwendungsbereich erheblich eingeschränkt. Da die Mitgliedstaaten für Gemeinschaftswaren keine anderen Lagerverfahren als die eigentlichen Zollager vorgesehen hatten, wurden die Prinzipien, wonach jeder Warenverkauf zu den Bedingungen und Sätzen des Mitgliedstaats besteuert wird, in dem sich die Waren befinden, mit allen Konsequenzen angewandt. Auf diese Weise mußten die Unternehmen für ihre Umsätze Steuern berechnen, die vor dem 1. Januar 1993 von der Steuer befreit waren:

Sonstige Reihengeschäfte

(261) Auf Reihengeschäfte, die außerhalb dieser Steueraussetzungsverfahren getätigt werden, fanden die allgemeinen Bestimmungen schon immer in vollem Umfang Anwendung. So müssen Steuerpflichtige, die an Reihengeschäften in Mitgliedstaaten beteiligt sind, in denen sie nicht niedergelassen sind, die Steuer zu den Sätzen und Bedingungen des betreffenden Mitgliedstaats anwenden und den dort vorgeschriebenen Steuerpflichten nachkommen (vgl. Rn. 3.5).

(262) Diese für die Unternehmen folgenschweren Bestimmungen sind notwendig, um die Neutralität des Niederlassungsorts der Unternehmen in bezug auf die Mehrwertbesteuerung zu gewährleisten.

Vorschläge der Kommission

(263) Bereits Anfang 1992 wurde aktiv nach einer Lösung dieser Probleme gesucht, um die Unternehmen zu entlasten. Zwar konnten für Dreiecksgeschäfte recht schnell Vereinfachungsmaßnahmen festgelegt werden (vgl. Punkt 3.4.2), doch für die verschiedenen Arten von Reihengeschäften (Termingeschäfte, Geschäfte an Warenbörsen oder am freien Markt usw.) konnte keine allgemeine Lösung gefunden werden, da die verschiedenen Maßnahmen, die nacheinander ins Auge gefaßt wurden, die Vorschriften der Sechsten Richtlinie über die Bestimmung des Besteuerungsorts für Lieferungen grundsätzlich in Frage gestellt hätten.

(264) Der Kommission war insbesondere daran gelegen, die steuerliche Behandlung der Geschäfte mit Gegenständen, die einer Zollagerregelung unterstellt werden können, auf Geschäfte auszudehnen, die unter ähnlichen Bedingungen zustandekommen, jedoch Gemeinschaftswaren betreffen. Die Kommission hat hierzu die Einrichtung von Steuerlagern in den Mitgliedstaaten vorgeschlagen, in denen Umsätze mit in Zollagern befindlichen Gegenständen von der Steuer befreit sind (10). Folgt der Rat diesem Vorschlag, so wäre damit ein wichtiger Schritt zur Vereinfachung der Steuerregelung erreicht. Ein Großteil der Schwierigkeiten, mit denen sich die Unternehmen, insbesondere die Unternehmen, die mit Rohstoffen handeln, auseinandersetzen müssen, könnte auf diese Weise behoben werden. Zudem folgen diese Vorschläge genau den Vorgaben des Rates zur Mehrwertbesteuerung. Zum Zeitpunkt der Abfassung dieses Berichts lag der Kommissionsvorschlag dem Rat noch zur Beratung vor.

3.5. Steuerschuldner

3.5.1. Allgemeine Problematik des Steuerschuldners

(265) Den Vorschriften zur Bestimmung des Besteuerungsorts zufolge müssen die Unternehmen in jedem Mitgliedstaat, in dem sie steuerpflichtige Umsätze bewirken, Registrierungs-, Erklärungs- und Zahlungspflichten erfüllen.

(266) Wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat ihrer Niederlassung Gegenstände kaufen und verkaufen oder Dienstleistungen erbringen, so sehen sich diese Steuerpflichtigen sehr häufig gezwungen, die Dienste eines Steuervertreters in Anspruch zu nehmen. Dieses Erfordernis wird von den Unternehmen sehr häufig als äußerst aufwendig, kostspielig und unverhältnismäßig kritisiert.

(267) Hinzu kommen beträchtliche Divergenzen zwischen den nationalen Rechtsvorschriften. Den Unternehmen stellt sich folglich das Problem, daß sie sich über die in jedem Mitgliedstaat, in dem das Unternehmen Umsätze ausführt, geltenden Steuerpflichten informieren müssen.

(268) Bei den Beratungen über die Richtlinie 92/111/EWG hatte die Kommission eine vollständige Neufassung der Bestimmungen über den Steuerschuldner vorgeschlagen, da sich diese Vorschriften als eine der Hauptursachen für die Probleme der Unternehmer bei der Erfüllung ihrer Pflichten in einem Mitgliedstaat, in dem sie nicht niedergelassen sind, erwiesen haben.

(269) Der Rat ist dem Vorschlag der Kommission nicht gefolgt und hat die Vorschriften für den Steuerschuldner nur im Hinblick auf die Besteuerung von Dreiecksgeschäften geändert. Die übrigen Bestimmungen, die seit dem Erlaß der Sechsten Richtlinie in Kraft sind, wurden beibehalten.

(270) Die Kommission hatte allerdings im Dezember 1992 zugesagt, dem Rat einen Bericht über die Steuervertretung vorzulegen. Eine eingehende Untersuchung der in den Mitgliedstaaten geltenden Vorschriften hat die sehr breite Spanne der Besteuerungsmodalitäten – nicht nur im Bereich der Steuervertretung, sondern allgemein auch bei der Bestimmung des Steuerschuldners – bestätigt.

(271) Die Hauptschwierigkeiten, denen Steuerpflichtige begegnen, wenn sie Umsätze in einem Mitgliedstaat tätigen, in dem sie nicht niedergelassen sind, lassen sich auf folgende Punkte zurückführen:

- Bestimmung des Steuerschuldners: Für dieselbe Umsatzkategorie gelten in den Mitgliedstaaten unterschiedliche Vorschriften; außerdem wird bei Inlandsumsätzen der Steuerschuldner je nach Art des Umsatzes unterschiedlich bestimmt;
- Art und Umfang der Pflichten des Steuerschuldners: Diese Pflichten sind von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat oder innerhalb desselben Mitgliedstaats je nach Art des steuerpflichtigen Umsatzes unterschiedlich;
- sehr unterschiedliche Auffassungen des Begriffs der Steuervertretung: Aufgaben und Pflichten des Steuervertreters unterscheiden sich von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat erheblich;
- Belastung und Kosten dieser Pflichten, insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen;
- erhebliche Liquiditätsverknappung aufgrund der Erstattungsfristen der Mitgliedstaaten bei Inanspruchnahme der Achten und Dreizehnten Richtlinie.

3.5.2. Leitlinien der Kommission

(272) Um diesen Schwierigkeiten besser begegnen zu können, hat die Kommission in ihrer Mitteilung an den Rat und das Europäische Parlament vom 3. November 1994 (14) folgende Leitlinien aufgestellt:

- ein Steuerschuldner je steuerpflichtigen Umsatz;
- Weitestgehende Anwendung des Grundsatzes, wonach die Steuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, der den steuerpflichtigen Umsatz bewirkt und Verzicht auf die systematische Inanspruchnahme der von der Sechsten Richtlinie gebotenen Möglichkeit, anstelle des gebietsfremden Steuerpflichtigen den Steuervertreter oder den Empfänger als Steuerschuldner zu bestimmen;

- Inanspruchnahme der Dienste eines Steuerbevollmächtigten durch gebietsfremde Steuerpflichtige zu denselben Bedingungen wie ansässige Steuerpflichtige;
- effiziente Anwendung der EG-Rechtsinstrumente für die Verwaltungszusammenarbeit und die Amtshilfe.

(273) Mit der Anwendung dieser Maßnahmen in den Mitgliedstaaten könnten die heute bestehenden Probleme, insbesondere was die Pflichten der gebietsfremden Steuerpflichtigen anbelangt, erheblich verringert werden. Die Erwartungen der Wirtschaft gehen allerdings über die Frage des Steuerschuldners hinaus. Nach ihrem Verständnis muß der Binnenmarkt eine einheitliche Besteuerung sämtlicher Umsätze, die sie in der Gemeinschaft tätigen, gewährleisten. Diesen Erwartungen kann jedoch angesichts der geltenden Kriterien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zur Bestimmung des Besteuerungsorts steuerpflichtiger Umsätze nicht entsprochen werden. Nur eine grundlegende Änderung dieser Vorschriften könnte eine umfassende Lösung der sich den Unternehmen heute stellenden Probleme bringen. Dies ist ein zentrales Thema bei der Vorbereitung der endgültigen Mehrwertsteuerregelung.

3.6. Steuerbefreiung für kleine Unternehmen

(274) Der Begriff „kleine Unternehmen" ist im Mehrwertsteuerrecht Unternehmen mit einem äußerst niedrigen Umsatz vorbehalten (siehe Anhang 1 der Tabelle, in denen die von den Mitgliedstaaten festgesetzten Umsatzschwellen für die Anwendung der Steuerbefreiung aufgeführt sind). Für diese Unternehmen sind die Schwierigkeiten, die bei der Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften allgemein auftreten können, echte Hindernisse.

3.6.1. Mehrwertsteuervorschriften für kleine Unternehmen

(275) Kleinunternehmer, die unter die Steuerbefreiung fallen, berechnen keine Mehrwertsteuer für ihre steuerpflichtigen Verkäufe oder Dienstleistungen im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung. Diese Steuerbefreiung gilt auch für innergemeinschaftliche Lieferungen, die für Käufer mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat bewirkt werden. Kleinunternehmen brauchen demnach die mit solchen Umsätzen normalerweise verbundenen Meldepflichten nicht zu erfüllen.

(276) Wie alle anderen Steuerpflichtigen ohne Recht auf Vorsteuerabzug müssen sie allerdings ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe versteuern, wenn die von ihrem Mitgliedstaat vorgesehene Schwelle erreicht ist (vgl. 2.2.1). Sie müssen in diesem Fall eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragen und die betreffenden Erwerbe melden und versteuern. Entsprechend den von den Mitgliedstaaten festgesetzten Umsatzschwellen brauchen jedoch nur sehr wenige Unternehmen, die die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können, ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe zu versteuern, ausgenommen vielleicht die Erneuerung ihres Anlagevermögens.

(277) Schwierig wird es für diese Unternehmen daher erst, wenn sie außerhalb ihres Niederlassungsstaats steuerpflichtige Umsätze bewirken.

3.6.2. Probleme der Kleinunternehmer

(278) Bei der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer handelt es sich um eine Sonderregelung, die die Sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten als Option bietet. Ihr Anwendungsbereich ist daher notwendigerweise auf Umsätze im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaates beschränkt, der sich für die Anwendung dieser Regelung entschieden hat.

(279) Kleine Unternehmen treffen daher auf dieselben Schwierigkeiten wie andere Unternehmen, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats Umsätze tätigen. Sie müssen in diesem Fall eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führen und periodische Erklärungen – gegebenenfalls über einen Steuervertreter – für Umsätze, die sie in einem anderen Mitgliedstaat bewirken, einreichen, während sie am Ort ihrer Niederlassung gewöhnlich von sämtlichen Pflichten freigestellt sind.

(280) Diese für die kleinen Unternehmen besonders belastenden steuerlichen Pflichten treten im wesentlichen bei der Anwendung der Sonderregelung für die Besteuerung von Fernverkäufen verbrauchsteuerpflichtiger Waren auf.

(281) Diese Schwierigkeiten können nur ausgeräumt werden, wenn die gebietsfremden Unternehmer in allen Mitgliedstaaten, in denen sie tätig sind, in den Genuß der Steuerbefreiung kommen. Die derzeit geltende Definition des Besteuerungsorts steht dem allerdings entgegen. Nur der Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, ist wirklich in der Lage festzustellen, ob es sich um ein kleines Unternehmen handelt oder nicht. Die Höhe der Umsätze, die ein Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten bewirkt, sagt nichts über die Höhe seines Gesamtumsatzes aus.

(282) Nur mit einer grundlegenden Änderung der Regeln über den Besteuerungsort der Umsätze ließe sich dieses Problem lösen, ohne den wesentlichen Grundsatz der Neutralität der Mehrwertbesteuerung in Frage zu stellen. Eine befriedigende Lösung ist im Rahmen der Übergangsregelung nicht möglich.

3.7. Würdigung der Besteuerungsgrundsätze der Sechsten Richtlinie

(283) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht in seiner jetzigen Gestalt auf einer Besteuerung am Ursprungsort der Gegenstände oder Dienstleistungen, wobei dieser Ort so definiert wird, daß alle Verkäufe unabhängig von der Herkunft der Gegenstände (eingeführte Gegenstände, in einem anderen Mitgliedstaat oder im Inland erworbene Gegenstände) und unabhängig von dem Wirtschaftsteilnehmer, der sie bewirkt (im

Mitgliedstaat der Besteuerung ansässig oder nicht) gleich besteuert werden. Mit der Definition des Besteuerungsorts ist zudem gewährleistet, daß die Steuer in und vom Mitgliedstaat erhoben wird, in dem der Endverbrauch der Gegenstände und Dienstleistungen anzunehmen ist. Dieser steuerrechtlich definierte Ursprungsort entspricht nicht unbedingt der von den Unternehmern bevorzugten stärker wirtschaftlich ausgerichteten Definition, die eher auf den Ort ausgerichtet ist, an dem sich der Unternehmer befindet, der die Gegenstände oder Dienstleistungen anbietet. Die Folgen dieser Besteuerungsgrundsätze sind wohl bekannt und zeigen sich in den Problemen, die in Teil 3 ausführlich erörtert wurden.

(284) Diese Probleme gewinnen erheblich an Bedeutung, wenn die Mehrwertsteuervorschriften mit den in den Bereichen Verbrauchsteuern, Zoll und Statistik geltenden Regelungen kombiniert werden müssen. So konnte die Kohärenz mit den Zollvorschriften bei der Einfuhr von Gegenständen in die Gemeinschaft durch einen anderen Mitgliedstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat nur dadurch sichergestellt werden, daß der Eintritt des Steuertatbestands aufgrund der Einfuhr ausgesetzt bzw. eine auf die Einfuhr folgende Verbringung angenommen wurde, was für die Unternehmen einen erheblichen Aufwand bedeutet. Mit den Vorschriften für die Übermittlung statistischer Informationen besteht zwar in weiten Teilen Übereinstimmung, jedoch nicht in allen Punkten, da der Handelsverkehr nicht immer den Warenbewegungen in der Gemeinschaft, auf die sich die statistischen Informationen beziehen, entspricht. Auch die Verbrauchsteuerbestimmungen folgen nicht in allen Fällen den Vorgaben der Mehrwertsteuervorschriften. Den Unternehmen entstehen hierdurch nicht unerhebliche Schwierigkeiten, wenn sie verbrauchsteuerpflichtige Produkte in der Gemeinschaft vertreiben wollen. Trotz des ständigen Bemühens um eine größere Kohärenz bei der Anwendung der Zoll-, Steuer- (Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern) und Statistikvorschriften läßt die unterschiedliche Struktur der jeweiligen Regelungen eine vollständige Übereinstimmung nicht zu.

(285) Alle diese Schwierigkeiten sind in den derzeit geltenden Kriterien zur Bestimmung des Besteuerungsorts von Verkaufsumsätzen begründet. Hieran würde auch die Aufhebung der Übergangsregelung nichts ändern, wenn nicht gleichzeitig der Besteuerungsort für Lieferungen und Dienstleistungen anders definiert wird.

Schlußfolgerungen

(286) In diesem Bericht werden – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – ausgehend von einer Analyse der Mehrwertsteuerübergangsregelung und ihrer positiven Ergebnisse die wesentlichen Probleme bei der Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems seit der Aufhebung der Kontrollen an den Binnengrenzen erörtert. Der Bericht läßt folgende Schlußfolgerungen zu.

I. Einführung der neuen Steuervorschriften

(287) Mit den zum 1. Januar 1993 eingeführten Vorschriften konnten die Kontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft aufgehoben und innerhalb der vorgegebenen Frist die Voraussetzungen für den Binnenmarkt geschaffen werden. Aufgrund des späten Erlasses der neuen Bestimmungen gab es allerdings Schwierigkeiten bei ihrer Umsetzung in den Mitgliedstaaten, und Unternehmen und Verbraucher wurden in manchen Fällen nicht ausreichend informiert.

(288) Wie die Kommission bei den regelmäßig von ihr veranstalteten Zusammenkünften mit Vertretern der Wirtschaft und der Behörden der Mitgliedstaaten festgestellt hat, ist die neue Regelung im großen und ganzen positiv aufgenommen worden. Dies wurde auch in den Umfragen unter den Wirtschaftsbeteiligten bestätigt. Mit den neuen Vorschriften konnten die steuerbedingten Kontrollen an den Binnengrenzen definitiv aufgehoben werden (das Überschreiten einer Binnengrenze galt als Steuertatbestand) und gleichzeitig die effektive Anwendung der vom Rat beschlossenen Besteuerung im Bestimmungsland sichergestellt werden.

II. Verhältnis zwischen der Übergangsregelung und den älteren Steuervorschriften

(289) Wenn die im Rahmen der Übergangsregelung eingeführten Bestimmungen auch im allgemeinen zufriedenstellend funktionieren, so kann die Kommission ihre Würdigung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems insgesamt nicht auf diese Feststellung beschränken. Die Schwierigkeiten, denen sich die Wirtschaftsbeteiligten gegenübersehen, erinnern jeden Tag aufs neue daran, daß für die Unternehmen und Verbraucher noch nicht alle Vorteile, die von einem Binnenmarkt zu erwarten sind, realisiert sind. Vor allem die Erwartung der Unternehmen, daß sämtliche Umsätze, die sie in der Gemeinschaft tätigen, steuerlich gleichbehandelt werden, ist noch längst nicht erfüllt.

(290) Zurückzuführen ist dies auf die Besteuerungskriterien, die dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegen. Die Bestimmungen der Übergangsregelung sind lediglich eine Anpassung dieser Prinzipien an den Sonderfall des innergemeinschaftlichen Handels. So bestimmt sich der Besteuerungsort der Umsätze nach wie vor nach dem Verbrauchsort der Gegenstände und Dienstleistungen. Der Weg, den Gegenstände und Dienstleistungen im Rahmen von Umsatzgeschäften zurücklegen, muß damit weiterhin nachvollzogen werden.

(291) Die Unternehmen müssen daher wie bisher zwischen Inlandsumsätzen und Umsätzen mit Gegenständen und Dienstleistungen, die für andere Mitgliedstaaten bestimmt sind, unterscheiden. Ob ein innergemeinschaftlicher Umsatz vorliegt, hängt von verschiedenen Kriterien, unter anderem von der Art der vorgenommenen Transaktionen ab. Die während der Übergangszeit geltenden Bestimmungen sind in ihrer Anwendung sehr aufwendig. Von diesen Schwierigkeiten, die eine Reihe von Wirtschaftsbeteiligten, vor allem kleine und mittlere Unternehmen, dazu veranlaßt haben, von Käufen oder Verkäufen in anderen Mitgliedstaaten abzusehen, sind im Rahmen der Sonderregelung für Neufahrzeuge auch Privatpersonen betroffen.

(292) Die Beibehaltung der Besteuerung im Bestimmungsland während der Übergangszeit schützt zwar Mitgliedstaaten und Unternehmen gleichermaßen vor Wettbewerbsverzerrungen aufgrund einer unzureichenden Annäherung der Steuersätze, doch müssen dafür sehr komplizierte Verfahren in Kauf genommen werden.

III. Infragestellung des Systems der fraktionierten Steuerzahlung

(293) Kennzeichnend für die jüngste Entwicklung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist der rasante Anstieg der Umsätze, für die der Erwerber oder der Dienstleistungsempfänger die Steuer schuldet. Hierzu zählen nicht nur innergemeinschaftliche Erwerbe, sondern auch zahlreiche Dienstleistungen, die von gebietsfremden Steuerpflichtigen erbracht werden. Vor allem in den Fällen, in denen sich die Besteuerung nach dem Ort der Mehrwertsteuerregistrierung der Abnehmer bestimmt, ist die Neutralität der Besteuerung nicht mehr gewährleistet. Dies gilt um so mehr, als Unternehmer die Wahl haben, ob sie ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilen oder nicht. Verfügen sie über mehrere Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, so können sie zudem selbst entscheiden, unter welcher Nummer sie die Leistung empfangen.

(294) Diese Entwicklung ist vor allem deshalb besorgniserregend, weil sie eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer in Frage stellt. Von den Vorteilen, die die Mehrwertsteuer im Vergleich zu anderen Verbrauchsteuern bietet, ist die Einfachheit der Besteuerungsvoraussetzungen und -verfahren wohl der entscheidende Faktor. Die Besteuerung eines Umsatzes hängt ausschließlich vom Steuerstatus des Lieferers und der steuerlichen Qualifikation des von ihm bewirkten Umsatzes ab.

(295) Diese „objektiven" Besteuerungsvoraussetzungen entbinden den Lieferer vollständig von der Verpflichtung, sich über den Mehrwertsteuerstatus seiner Kunden Gewißheit zu verschaffen und ermöglichen eine klare Trennung der dem Lieferer und seinem Abnehmer obliegenden Pflichten. Die Besteuerung eines Verkaufs obliegt ausschließlich dem Verkäufer. Der Käufer muß lediglich sein etwaiges Recht auf Abzug der ihm in Rechnung gestellten Steuer nachweisen. Diese Bestimmungen garantieren den Wirtschaftsbeteiligten,

daß sie für die ihrem Kunden oder Lieferer obliegenden steuerlichen Pflichten nicht haftbar gemacht werden können.

(296) Jede Infragestellung dieses allgemeinen Prinzips führt zu Schwierigkeiten. Die Probleme, die sich im Zusammenhang mit dem Nachweis der Befreiungsvoraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung stellen, sind nur ein Beispiel dafür. Gleiches gilt für Dienstleistungen, die am Ort der Mehrwertsteuerregistrierung der Empfänger steuerpflichtig sind.

(297) Sollte sich diese Entwicklung, die in erster Linie damit zusammenhängt, daß es gegenwärtig nicht möglich ist, jede in einem anderen Mitgliedstaat in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer abzuziehen, bestätigen, so würde sich das Wesen der Mehrwertsteuer selbst grundlegend ändern und die Mehrwertsteuer würde zu einer Erwerbsteuer werden. In diesem Fall müßten die Steuersätze und die Modalitäten zur Kontrolle der Steueranwendung entsprechend überprüft werden. Der derzeitige Grundsatz, wonach der Lieferer die Steuer in Rechnung stellt und der Käufer gegebenenfalls sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend macht, garantiert den Mitgliedstaaten die Vereinnahmung der Steuer entsprechend den Wirtschaftsabläufen und ermöglicht die Anwendung hoher Steuersätze, was eine einheitliche Besteuerung allein auf der Stufe des Endverbrauchs nicht zu leisten vermag.

IV. Die Erfahrungen seit dem 1. Januar 1993

(298) Das in der Einheitlichen Akte festgeschriebene Ziel, die Kontrollen beim Überschreiten einer Binnengrenze der Gemeinschaft aufzuheben, greift das „Ziel der Beseitigung der Besteuerung der Einfuhr und steuerlichen Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten" auf, das von der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgegeben und mit dem Erlaß der Übergangsregelung erreicht worden ist.

(299) Das Konzept, zu dem die Einführung und Fortentwicklung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gehört, geht jedoch weit darüber hinaus. Die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist untrennbar mit zwei weiteren Zielen verknüpft:

- Sicherung einer neutralen Besteuerung des Handels sowohl innerhalb als auch zwischen den Mitgliedstaaten parallel zum europäischen Einigungsprozeß, um auf diese Weise
- in Übereinstimmung mit dem Vertrag, „im Rahmen einer Wirtschaftsunion einen Gemeinsamen Markt zu schaffen, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt" (1).

(300) Mit der Verfolgung dieser beiden Ziele hat die Gemeinschaft die Weichen gestellt, denen sie nun bei der Ausarbeitung des endgültigen Mehrwertsteuersystems, mit dem das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts gewährleistet werden soll, Rechnung tragen muß.

Anhang 1

Schwellenwerte der Mitgliedstaaten
(in ECU)

	Besteuerungsschwelle für Erwerbe	Besteuerungsschwelle für Fernverkäufe	Beschränkung der Anwendung der Steuerbefreiung
Belgique/Belgie	10 000	35 000	5 000
Danemark	10 000	35 000	1 200
Deutschland	12 255	100 000	12 255
Ellas	10 000	35 000	6 000 2 000
España	10 000	35 000	---
France	10 000	100 000	10 000
Ireland	41 600	35 000	50 000
Italia	10 000	35 000	---
Luxembourg	10 000	100 000	10 000
Nederland	10 000	100 000	---
Portugal	10 000	35 000	6 600 9 445
United Kingdom	59 000	100 000	59 000

Anhang 2

Harmonisierung der Mehrwertsteuer-Vorschriften der Mitgliedstaaten

– Quellen –

I. Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer

(1) Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. 71 vom 14. April 1967, S. 1301/67

(2) Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems – (67/228/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. 71 vom 14. April 1967, S. 1303/67

(3) Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – (77/388/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, S. 1, geändert durch:
die Richtlinien des Rates:

- Neunte Richtlinie des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (78/583/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 194 vom 19. Juli 1978, S. 16
- Zehnte Richtlinie des Rates vom 31. Juli 1984 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in Abänderung der Richtlinie 77/388/EWG – Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen (84/386/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 208 vom 3. August 1984, S. 58
- Elfte Richtlinie des Rates vom 26. März 1980 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Ausschuß der französischen überseeischen Departements vom Anwendungsbereich der Richtlinie 77/388/EWG – (80/368/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 90 vom 3. April 1980, S. 41
- Fünfzehnte Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1983 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Verlängerung der Frist für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in der Republik Griechenland – (83/648/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 360 vom 23. Dezember 1983, S. 49
- Achtzehnte Richtlinie des Rates vom 18. Juli 1989 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Aufhebung bestimmter in Artikel 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG – (89/465/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 226 vom 3. August 1989, S. 21
- Einundzwanzigste Richtlinie des Rates vom 16. Juni 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Verlängerung der Frist für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in der Republik Griechenland – (86/247/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 164 vom 20. Juni 1986, S. 27

Akten über die Bedingungen des Beitritts zu den Europäischen Gemeinschaften

- der Republik Griechenland (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 291 vom 19. November 1979, S. 95, 163, 169)
- des Königreichs Spanien und der Portugiesischen Republik (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 302 vom 15. November 1985, S. 167 und 168).

(4) Achte Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige – (79/1072/EWG) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 331 vom 27. Dezember 1979, S. 11

(5) Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige – (86/560/CEE) – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 326 vom 21. November 1986, S. 40

II. Das Ziel der Beseitigung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten

(6) Die von der Kommission vorgelegten Richtlinienvorschläge:

- Vollendung des Binnenmarktes – Annäherung der Sätze und Harmonisierung der Strukturen der indirekten Steuern – Gesamtmitteilung der Kommission – KOM (87) 320
- Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems – Annäherung der Mehrwertsteuersätze – und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Dem Rat von der Kommission am 7. August 1987 vorgelegter Richtlinienvorschlag – KOM (87) 321 endg. vom 4. August 1987 geändert durch KOM (87) 321 endg./2 – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 250 vom 18. September 1987, S. 2)
- Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems – Beseitigung der Steuergrenzen – und zur Änderung

der Richtlinie 77/388/EWG. – Dem Rat von der Kommission am 7. August 1987 vorgelegter Richtlinienvorschlag – KOM (87) 322 endg. vom 4. August 1987 geändert durch KOM (87) 322 endg./2 – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 252 vom 22. September 1987, S. 2)

- Arbeitspapier der Kommission: Vollendung des Binnenmarktes: Einführung eines Clearingmechanismus für die Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr – Dem Rat am 7. August 1987 und dem Europäischen Parlament am 19. Juli 1988 vorgelegt – KOM (87) 323 endg. vom 4. August 1987 geändert durch KOM (87) 323 endg./2

- Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung eines Annährungsprozesses der Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuersätze – Dem Rat von der Kommission am 7. August 1987 vorgelegter Richtliniervorschlag – KOM (87) 324 endg. vom 4. August 1987, geändert durch KOM (87) 324 endg./3 – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 250 vom 18. September 1987, S. 3)

(7) Die Schlußfolgerungen des ECOFIN-Rates: Generalsekretariat des Rates – Pressemitteilung 9850/89 (Presse 206 – G)

III. Die seit 1. Januar 1993 geltenden Vorschriften

(8) Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

- Vorschlag für eine Änderung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Steuerliche Übergangsregelung im Hinblick auf die Errichtung eines Binnenmarktes – Dem Rat von der Kommission am 17. Mai 1990 und dem Europäischen Parlament am 10. Juli 1990 vorgelegter Richtlinienvorschlag KOM (90) 182/endg. SYN 274 vom 19. Juni 1990, geändert durch KOM (90) 182 endg./2 – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 176 vom 17. Juli 1990, S. 8

- Änderung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG: – Beseitigung der Steuergrenzen (KOM [87] 322/endg.] und steuerliche Übergangsregelung (KOM[90] 182/endg.) im Hinblick auf die Errichtung des Binnenmarktes. – Dem Rat von der Kommission am 2. Mai 1991 und dem Europäischen Parlament am 14. Mai 1991 vorgelegter Richtlinienvorschlag – KOM (91) 157 endg. vom 2. Mai 1991 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 131 vom 22. Mai 1991, S. 3)

- Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen – 91/680/EWG – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 376 vom 31. Dezember 1991, S. 1

- Richtlinie des Rates vom 14. Februar 1994 zur Änderung der Richtlinien 69/169/EWG und 77/388/EWG sowie zur Erhöhung der Freibeträge für Reisende aus Drittländern und der Höchstgrenzen für steuerfreie Käufe im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr 94/4/EG – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 60 vom 3. März 1994, S. 14

- Richtlinie des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten – 94/5/EG – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 60 vom 3. März 1994, S. 16

(9) Mehrwertsteuersätze

- KOM (87) 321 (siehe oben Punkt 6)

- Änderung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Dem Rat am 24. Januar 1992 und dem Europäischen Parlament am 28. Januar 1992 von der Kommission vorgelegter Richtlinienvorschlag – Annäherung der Mehrwertsteuersätze – KOM (92) 005 endg. vom 23. Januar 1992 – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 44 vom 19. Februar 1992, S. 21)

- Richtlinie des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Annäherung der Mehrwertsteuersätze – 92/77/EWG – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 316 vom 31. Oktober 1992, S. 1

(10) Die Maßnahmen zur Vereinfachung des Übergangssystems:

- Vorschlag für eine Richtlinie des Rates, dem Rat am 4. November 1992 und dem Europäischen Parlament am 5. November 1992 von der Kommission vorgelegter Richtlinienvorschlag zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen – KOM (92) 448 endg. vom 4. November 1992 – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 335 vom 18. Dezember 1992, S. 10)

- Richtlinie des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer 92/111/EWG – Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 384 vom 30. Dezember 1992, S. 47)

- Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer – Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen – und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung. Von der Kommission am 2. März 1994 vorgelegter Richtlinienvorschlag – KOM (94) 58 – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 107 vom 15. April 1994, S. 7)

(11) Die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung:

- Vorschlag für eine Verordnung (EWG) des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt), dem Rat am 17. Mai 1990 und dem Europäischen Parlament am 10. Juli 1990 von der Kommission vorgelegter Richtlinienvorschlag – KOM (90) 183 endg. – SYN 275 vom 19. Juni 1990 – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 187 vom 27. Juli 1990, S. 23)
- Änderung des Vorschlags für eine Verordnung (EWG) des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung, dem Rat am 7. Mai 1991 und dem Europäischen Parlament am 21. Mai 1991 von der Kommission vorgelegter Richtlinienvorschlag – KOM (91) 115 endg. – SYN 275 vom 30. April 1991 – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 131 vom 22. Mai 1991, S. 112)
- Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt) – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 24 vom 1. Februar 1992, S. 1)

IV. Von der Kommission vorgelegte Berichte und Mitteilungen zum Funktionieren der Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

(12) Intervention von Frau Scrivener im ECOFIN-Rat am 25. Oktober 1993 – Sechs Monate neue Regelung im Bereich der indirekten Steuern: Erste, weitgehend positive Bilanz.

(13) Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament – Anwendung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt) – KOM (94) 262 endg. vom 23. Juni 1994

(14) Mitteilung und Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einzelheiten der Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätzen – KOM (94) 471 endg. vom 3. November 1994.



Druck: Thenée Druck, 53113 Bonn, Telefon 91781-0
Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 13 20, 53003 Bonn, Telefon (02 28) 3 82 08 40, Telefax (02 28) 3 82 08 44
ISSN 0722-8333